



На правах рукописи

Тарибо Евгений Васильевич

**Доктрины Конституционного Суда Российской Федерации в сфере
налогообложения (теоретический и практический аспекты)**

Специальность 12.00.02. – конституционное право;
муниципальное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва -2005

Работа выполнена на кафедре конституционного права Российской академии правосудия

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор

Гаджиев Гадис Абдуллаевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор,
заслуженный деятель науки Российской Федерации,
заслуженный юрист Российской Федерации

Лучин Виктор Осипович

кандидат юридических наук, доцент

Овсянников Сергей Вадимович

Ведущая организация: Государственный университет - Высшая школа экономики

Защита диссертации состоится 28 октября 2005 года в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.01 при Российской академии правосудия по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69 «а».

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Российской академии правосудия.

Автореферат разослан 26 сентября 2005 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент



Побрызгаева Е.В

2006-4
13492

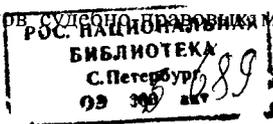
273964

I. Общая характеристика работы

Актуальность исследования. Разрешая дела о соответствии Конституции Российской Федерации правовых актов, указанных в ее статье 125 (части 2 и 4), Конституционный Суд Российской Федерации оказал и продолжает оказывать огромное влияние на правовую систему России в целом, а также практически на все отрасли законодательства. В соответствии со статьей 125 (часть 6) Конституции Российской Федерации акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу. Между тем влияние Конституционного Суда Российской Федерации не сводится лишь к дисквалификации или подтверждению конституционности правовых актов.

Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации» указывает на обязательность решений Конституционного Суда Российской Федерации на всей территории Российской Федерации для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений (статья 6). Обязательность решений (судебных актов) Конституционного Суда Российской Федерации подразумевает как обязательность содержащихся в них формулировок (выводов), так и доводов (правовой аргументации) и правовых позиций. В этой связи доводы и правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженные в решениях по ранее рассмотренным делам, являются обязательными при рассмотрении им последующих дел. Подобный механизм отправления правосудия Конституционным Судом Российской Федерации внешне напоминает англосаксонский судебный механизм, основанный на принципе прецедента.

Однако в данном случае следует говорить не о совпадении, а лишь о некотором сходстве деятельности двух типов судебных механизмов.



Обязательность решений Конституционного Суда Российской Федерации обусловлена нормами Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», т.е. позитивным правом, изменение или отмена которого может повлечь устранение оснований для признания обязательности соответствующих решений, например в отношении определенных субъектов. Тем не менее обязательность решений по ранее рассмотренным делам является фактором, который позволяет говорить не только о сходстве принципов деятельности Конституционного Суда Российской Федерации и судов англосаксонской модели, но и об общности возникающих перед ними проблем. Одна из естественных проблем, с которыми сталкиваются суды стран англосаксонского права, – это поиск и систематизация огромного массива прецедентов. В целях ее преодоления ежегодно издаются многотомные издания, в которых содержатся полные тексты судебных решений либо сборники судебных прецедентов.

Для разрешения судебных дел ссылки на конкретные судебные прецеденты имеют большое значение, особенно если рассматриваемое дело не является столь типичным, как предыдущие. Однако первый судебный прецедент теряет значение неизменного нормативного источника, модифицируется в последующих судебных решениях посредством судебных интерпретаций, ведущих к уточнению, расширению или сужению его смысла. Подобный прецедент утрачивает черты прецедента как такового и воспринимается в практике как существующая сама по себе судебная доктрина (теоретическое учение, руководящий принцип, типовой метод разрешения сходных по характеру дел). В этом случае судебные доктрины, связывая серию сходных по проблематике дел, не только облегчают проблему поиска и систематизации прецедентов, объединяемых в рамках конкретной доктрины, но и выводят на более высокий теоретический уровень выводы судебной практики.

Проблема накопления значительного массива решений, их анализа и систематизации является актуальной и для Конституционного Суда Российской

Федерации, который при рассмотрении дел связан собственной практикой. Для разрешения данной проблемы публикуются сборники решений Конституционного Суда Российской Федерации, а также монографии, изданные в жанре комментария, и т.п.

Как показывает анализ, значительная часть решений Конституционного Суда Российской Федерации приходится на долю решений налогового характера, причем их количество постоянно увеличивается. Это обусловлено конфликтностью данной сферы общественных отношений, в рамках которых происходит принудительное изъятие собственности граждан и их объединений в пользу государства. Процесс применения налогового законодательства, нового для российской правовой системы, весьма часто выявляет неопределенность в вопросе о соответствии законодательных норм Конституции Российской Федерации.

Среди конституционных положений, посвященных налогам, основными по важности являются положения статьи 57 Конституции Российской Федерации, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы; законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Каждое слово данной статьи, само по себе или во взаимосвязи с другими конституционными нормами, является своеобразным стержнем, на который можно нанизать целую серию решений Конституционного Суда Российской Федерации и выраженных в них правовых позиций. В этой связи анализ такого значительного массива решений Конституционного Суда Российской Федерации, как решения по вопросам налогообложения, имеющие общеобязательный характер, с целью выявления, описания и анализа судебных доктрин представляется актуальным по следующим основаниям.

Во-первых, выявление, описание и анализ судебных доктрин по вопросам налогообложения имеет практическое значение, прежде всего – для интенсификации деятельности самого Конституционного Суда Российской Федерации, учитывая возрастающее количество обращений о проверке

конституционности налогового законодательства. Большинство правовых позиций по вопросам налогообложения сформулированы Конституционным Судом Российской Федерации в его постановлениях, число которых относительно невелико – около 30.

Однако определения Конституционного Суда Российской Федерации, в которых данные правовые позиции подтверждаются и интерпретируются, имеют не меньшее значение, – фактически они представляют собой форму преимущественного существования судебных доктрин по вопросам налогообложения. Как вид решений Конституционного Суда Российской Федерации, определения принимаются более оперативным путем, без проведения публичного заседания. В этом смысле судебная доктрина как обобщенная сумма решений Конституционного Суда Российской Федерации по определенной проблеме, наряду с конкретными правовыми позициями, может служить самостоятельной основой такого вида решений. Следовательно, в этом случае применение судебных доктрин может в значительной мере повысить оперативность и эффективность процесса принятия решений Конституционным Судом Российской Федерации.

Во-вторых, актуальность исследования судебных доктрин по вопросам налогообложения обусловлена определяющим значением конституционных норм по вопросам налогообложения и соответствующей практики Конституционного Суда Российской Федерации как для науки конституционного права, так и для налогового права. В конституционно-правовой науке отмечается двухаспектный характер конституционных норм, посвященных основным экономическим правам. В частности, по мнению Г.А. Гаджиева, анализ взаимодействия конституционных норм об основных экономических правах и норм гражданского права позволяет доказать, что в Конституции Российской Федерации содержатся не «общие декларации», а нормативные положения прямого действия. Действие норм Конституции Российской Федерации об основных экономических правах проявляется и в том, что они учреждают определенную экономическую систему, и в том, что

они защищают экономическую свободу конкретных частных собственников и предпринимателей.¹

Представляется, что данные выводы в полной мере применимы к конституционным нормам, посвященным вопросам налогообложения. Как справедливо отмечают исследователи, конституционные нормы, посвященные налоговым вопросам, в силу высокой степени обобщенности оказывают регулирующее влияние на предельно широкий круг общественных отношений, определяя их общий тип. При этом Конституционный Суд Российской Федерации играет роль приводного механизма конституционно-правового регулирования налоговых отношений; он формулирует правовые позиции, являющиеся обязательным ориентиром для законодательной власти, с одной стороны, и непосредственно регулирующие поведение участников налоговых отношений – с другой.²

В ходе налоговой реформы правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации фактически легли в основу Налогового кодекса Российской Федерации. В условиях продолжающегося реформирования налогового законодательства выявление судебных доктрин Конституционного Суда Российской Федерации имеет значение для конституционализации данной сферы регулирования. Судебные доктрины в силу большей обобщенности, емкости и информативности должны стать для законодательных и правоприменительных органов, налогоплательщиков и иных субъектов налоговых правоотношений более эффективным ориентиром конституционного поведения в налоговой сфере. Представляя собой форму обобщения конституционной информации, исходящей от Конституционного Суда Российской Федерации, судебные доктрины позволяют также обогатить и налогово-правовую науку новым материалом для научного анализа.

Об актуальности темы исследования свидетельствует особое внимание научной общественности к проблеме влияния практики Конституционного

¹ См. Гаджиев Г. А. Основные экономические права (сравнительное исследование конституционно-правовых институтов России и зарубежных государств) Автореф. дисс. докт. юрид. наук М., 1996 С. 5

² См. Овсянников С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений Автореф. дисс. канд. юрид. наук СПб., 2001 С. 9-10

Суда Российской Федерации на сферу налоговых отношений. Это подтверждает проведение научных конференций, посвященных как отдельным решениям Конституционного Суда Российской Федерации (см. сборник докладов и тезисов «Фискальные сборы»³), так и практике Конституционного Суда Российской Федерации в целом (см. сборник «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года»⁴).

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является выявление, описание и анализ доктрин по вопросам налогообложения, сформированных Конституционным Судом Российской Федерации в процессе разрешения дел о проверке конституционности актов законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с целью диссертации решаются следующие задачи:

- определение понятия «судебная доктрина», используемого в США; выявление и анализ основных черт доктрин на примере судебной практики США по конституционно-правовым, гражданско-правовым, трудовым и в особенности налоговым делам;

- обоснование возможности применения понятия «судебная доктрина» к практике Конституционного Суда Российской Федерации; анализ решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (правовых позиций и юридической аргументации, лежащих в их основе); анализ статьи 57 Конституции Российской Федерации и определение конституционных критериев для группировки данных решений для целей выявления доктрин в сфере налогообложения;

- выявление, анализ и критика конкретных судебных доктрин в сфере налогообложения; сравнение доктрин Конституционного Суда Российской Федерации и зарубежных судебных доктрин в сфере налогообложения;

- анализ решений Конституционного Суда Российской Федерации и выявление конституционно-правовой аргументации, свидетельствующей о

³ Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Издательско-консультационная компания «Статус-кво 97», 2003.

⁴ Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Издательско-консультационная компания «Статус-кво 97», 2004.

предпосылках к формированию новых судебных доктрин Конституционного Суда Российской Федерации.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в области формирования, понимания и применения судебных доктрин в странах общего права (на примере США) и доктрин Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения.

Предметом исследования выступают нормативно-правовые акты Российской Федерации и США, решения судов США и Конституционного Суда Российской Федерации, решения иных судов Российской Федерации, научные разработки, связанные с проблемами судебной интерпретации конституционных положений и ее результатов.

Методологической основой исследования являются общенаучные методы исследования, а также системно-структурный, конкретно-исторический, сравнительно-правовой методы. Диссертационное исследование проведено с использованием трудов отечественных и иностранных авторов, исследовавших проблемы конституционного и налогового права. Объектом сравнительно-правового метода является Конституция США, Кодекс внутренних доходов США, а также судебная практика США, преимущественно по налоговым вопросам. Системно-структурный и конкретно-исторический методы применены при обработке массива решений Конституционного Суда Российской Федерации, принятых с 1993 по 2005 год, с целью выявления, описания и анализа судебных доктрин по вопросам налогообложения.

Степень проработанности темы и источниковедческие основы диссертации. Проблемы формирования судебных доктрин по конституционному праву исследовалась в ряде научных работ американских правоведов. В частности, в монографии Вильяма Нельсона «Четырнадцатая поправка: от политического принципа к судебной доктрине» исследуется процесс принятия четырнадцатой поправки Конституции США и последующей ее интерпретации американскими судами. В работе Роберта Мак Клоски

«Американский Верховный Суд» дается анализ деятельности Верховного Суда США начиная с 1789 года по современный период, приводятся примеры основных прецедентов и судебных доктрин, принятых высшим судебным органом США. Проблема формирования и применения доктрины судебного пересмотра исследовалась профессором Эдвардом Корвином («Доктрина судебного пересмотра»).

Следует отметить монографию Вильяма Джорджа Торпи «Судебные доктрины религиозных прав в Америке». Автор на основе анализа более чем 2000 судебных дел, а также 250 монографий и статей дает развернутую картину интерпретации судами религиозных прав граждан, исследует правовое положение церковных общин и институтов в Америке, их роль в обществе и взаимоотношения с государством. Отдельная глава данной работы посвящена проблеме налоговых льгот, предоставляемых религиозным обществам.

Вопросы формирования и применения судебных доктрин по налоговому праву и другим отраслям законодательства исследовались такими американскими правоведами, как Мартин Адлер, Бернард Кьюминс, Стивен М. Симпсон, Роберт Л. Такер, Эндрю Чин, Суини Д. Робберт, Роберт Л. Соммерс.

В отечественной правовой литературе вопросы теории права, доктринального толкования права, прецедентного права, функционирования судебной власти, а также роли решений Конституционного Суда Российской Федерации, в том числе в регулировании налоговых отношений, получили освещение в работах: Д.Б. Абушенко, Л.В. Андреевой, В.И. Анишиной, М.В. Баглая, Н.С. Бондаря, В.В. Бошно, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Н.В. Витрука, Н.А. Власенко, А.Н. Власенко, Г.А. Гаджиева, С.К. Загайновой, В.Д. Зорькина, О.А. Жидкова, В.В. Ершова, В.М. Лебедева, В.О. Лучина, А.Н. Козырина, М.А.Краснова, В.А. Кряжкова, О.Н. Кряжковой, О.Е. Кутафина, В.В. Лазарева, Т.Г. Моршаковой, С.В. Овсянникова, С.Г. Пепеляева, Т.М. Пряхиной, И.В. Решетниковой, Л.В. Соцуро, В.М. Сырых, А.А. Тилле, Г.П. Толстопятенко, В.В. Туманова, И.А. Умновой, Б.С. Эбзеева и др.

Необходимо особо отметить совместную работу Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева «Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации», в которой дается теоретический анализ правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам предпринимательского и налогового права.

Работы указанных авторов послужили теоретической базой диссертации. Источниковедческой основой диссертации преимущественно являются решения Конституционного Суда Российской Федерации, посвященные вопросам налогообложения. В ходе изучения более чем 2 000 решений Конституционного Суда Российской Федерации диссертантом отобрано и проанализировано около 400 решений, посвященных проблемам налогов и других публичных платежей. В качестве источников в диссертации использованы Конституция Российской Федерации и законодательство Российской Федерации, зарубежное законодательство и судебная практика.

Научная новизна работы выражается в том, что впервые специальному исследованию подвергаются судебные доктрины (связанные, в основном, с интерпретацией конституционных норм) как правовое явление стран общего права (на примере деятельности судов США) и ставится вопрос о наличии подобного явления в практике Конституционного Суда Российской Федерации; на основе анализа положений статьи 57 Конституции Российской Федерации и значительного массива решений Конституционного Суда Российской Федерации определяются критерии выявления доктрин в сфере налогообложения, раскрывается процесс их формирования, содержание, теоретическое и практическое значение с точки зрения охраны основ конституционного строя и конституционных прав граждан; исследуется процесс применения подобных доктрин в конституционном судопроизводстве, а также влияние на законодательную и правоприменительную практику.

На защиту выносятся следующие положения:

1. Доктрина как юридическое понятие активно применяется в судебной практике США в специальном значении, неизвестном российской правовой

системе, а именно - в значении принципа (концепции) решения судебных дел, сходных по характеру. В процессе разрешения множества сходных судебных дел значение первого прецедента (первоисточника) постепенно утрачивается, благодаря многократному применению прецедент воспринимается как существующий сам по себе – в виде судебной доктрины, которая исполняет роль эффективного средства обобщения судебной практики. Судебная доктрина имеет более высокий иерархический статус по сравнению с единичным прецедентом, который может быть проигнорирован или отменен в последующих случаях. Ряд доктрин формируются судами США в результате интерпретации конституционных положений при разрешении дел различного отраслевого характера, в том числе налогового.

Основные черты, отличающие судебные доктрины США от известных российской правовой системе научных доктрин и официальных политико-правовых доктрин, следующие: 1) судебная практика является источником подобных доктрин; 2) судебные доктрины формируются на основе принципа прецедента в результате принятия серии судебных решений; 3) судебные доктрины носят нормативный характер, но не имеют четкой внутренней структуры; 4) они являются универсальным средством обобщения обширной судебной практики.

2. В связи с увеличением количества принимаемых решений в практике Конституционного Суда Российской Федерации возникают предпосылки для формирования судебных доктрин. Понятие «судебные доктрины» применимо в отношении Конституционного Суда Российской Федерации с учетом особенностей континентальной правовой семьи, для которой не свойственно признание правотворческой роли судов. Судебные доктрины Конституционного Суда Российской Федерации представляют собой принципы (концепции), формулируемые при интерпретации конституционных и законодательных норм в процессе разрешения серии близких по характеру дел и являющиеся общеобязательными в силу установленной законодателем общеобязательности решений Конституционного Суда Российской Федерации.

Положение статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепляющее обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, а также устанавливающее запрет на придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, выступает в качестве многоэлементного объекта интерпретации Конституционного Суда Российской Федерации, результатом которой явилось формирование судебных доктрин в сфере налогообложения. Подобные доктрины формируются благодаря смысловой емкости указанного конституционного положения, каждое слово либо понятие которого является стержнем для серии сходных по характеру решений, образующих соответствующую доктрину. Именно элементы конституционного положения (понятия либо отдельные слова) являются критериями, позволяющим выявить наличие той или иной доктрины: 1) «каждый обязан»; 2) «законно установленные»; 3) «налоги и сборы»; 4) «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

Доктрины Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения имеют значение для конституционного права как с точки зрения охраны конституционных прав и свобод граждан, так и с позиций охраны конституционного строя российского государства, необходимым условием существования которого (как любого другого правового государства) являются налоги. Данные доктрины обобщают конституционную информацию, раскрытую в результате судебной интерпретации. Посредством этого обеспечивается как прямое действие Конституции Российской Федерации (императивных установок относительно налоговой обязанности и ее пределов), так и проникновение конституционных начал в отраслевое законодательство (конституционализация соответствующей сферы законодательного регулирования).

3. Теоретический анализ решений Конституционного Суда Российской Федерации позволяет выделить ряд доктрин в сфере налогообложения. При истолковании статьи 57 Конституции Российской Федерации, в части,

предусматривающей *обязанность каждого* платить налоги и сборы, Конституционным Судом Российской Федерации сформированы доктрины равенства налогоплательщиков и безусловной обязанности по уплате налогов и сборов. Первая доктрина запрещает законодательное регулирование, которым устанавливаются различия в правилах налогообложения в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, а также возлагается налоговое бремя, не пропорциональное возможностям налогоплательщика по уплате соответствующих налогов. Применение данной доктрины подразумевает проверку обоснованности установления различных правил налогообложения как в отношении разных категорий налогоплательщиков (вертикальное равенство), так и в рамках одной категории налогоплательщиков (горизонтальное равенство). Согласно второй из названных доктрин, обязанность, предусмотренная статьей 57 Конституции Российской Федерации, подлежит исполнению без каких-либо условий: возражения налогоплательщика, налоговых агентов и иных лиц, участвующих в процессе перечисления налога в бюджет, не имеют правового значения.

4. При интерпретации конституционного понятия «законное установление» в практике Конституционного Суда Российской Федерации сложились три самостоятельные доктрины. Суть первой из них – доктрины законной формы установления налогов и сборов – состоит в императивном конституционном требовании, согласно которому налоги и сборы, будучи формой ограничения права собственности, должны устанавливаться исключительно законами. Однако это не исключает ограниченного участия Правительства Российской Федерации как высшего исполнительного органа государственной власти в определении существенных элементов налогов и сборов.

Вторая доктрина – доктрина полноценности юридического состава налога – акцентирует внимание на конституционном понятии «установление налога»: налог рассматривается как установленный надлежащим образом, если его

структура юридического состава является полноценной. Это подразумевает, во-первых, исчерпывающее определение всех существенных элементов состава налога: отсутствие одного из элементов налога (субъект, объект, налоговая база, порядок и сроки уплаты, налоговый период, ставка и порядок исчисления) означает его конституционную дефектность. Во-вторых, каждый из указанных элементов налога должен быть установлен надлежащим образом: повышенные требования предъявляются к объекту налогообложения, с которым связано возникновение обязанности по уплате налога, а также к налоговой ставке - законодатель обязан в любом случае определить ее максимальный размер.

Третья доктрина – доктрина необязательности налоговых льгот - предусматривает, что наличие (или отсутствие) льготы, как необязательного элемента юридического состава налога, не влияет на оценку конституционной полноценности налога. Налоговые льготы всегда носят адресный характер, что не может рассматриваться как нарушение требований о надлежащем установлении налогового обязательства и принципа равенства. Реализация права на налоговую льготу подразумевает строгое соблюдение налогоплательщиком установленных законодателем условий, следует избегать расширительного толкования условий реализации права на налоговую льготу.

5. При анализе статьи 57 Конституции Российской Федерации, в части, обозначающей в качестве обязательных платежей «налоги и сборы», Конституционным Судом Российской Федерации сформирована доктрина выявления правовой природы публичных платежей. Она нацелена на решение задач установления: 1) принадлежности платежа именно к «налогам и сборам»; 2) разграничения «налогов» и «сборов»; 3) соответствия конкретного налога или сбора их собственной природе. В процессе применения статьи 57 Конституции Российской Федерации сложилась также доктрина непридания налоговым законам обратной силы, которая применяется Конституционным Судом Российской Федерации в отношении двух категорий случаев. Первая категория связана с нарушением статьи 57 Конституции Российской Федерации

в результате несоблюдения законодателем порядка опубликования и введения в действие налоговых законов. Применительно к таким ситуациям данная доктрина предполагает, что налоговый закон не может рассматриваться как действующий до истечения определенного законом срока со дня его официального опубликования: дата вступления налогового закона в силу, определенная законодателем, не может предшествовать надлежащей дате вступления в силу такого закона. Недопустимы случаи определения законодателем даты вступления налогового закона в силу с момента его официального опубликования, а также случаи, когда дата вступления закона в силу не предусмотрена, притом что такому закону придается обратная сила в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Теоретическая и практическая значимость диссертации

Значение результатов работы заключается в развитии научных знаний о доктринах Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения как неотъемлемой части конституционного правосудия Российской Федерации. Теоретические положения и выводы диссертации, содержащийся в ней материал может быть использован Конституционным Судом Российской Федерации при изучении обращений налогового характера, арбитражными судами при рассмотрении споров налогоплательщиков и налоговых органов, государственными органами законодательной и исполнительной власти при разработке и принятии актов налогового законодательства.

Апробация результатов исследования

Материалы диссертации использовались автором при написании заключений по обращениям в Конституционный Суд Российской Федерации, проектов постановлений (например, Постановления от 14 июля 2005 года № 9-П по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа), а также

многочисленных определений Конституционного Суда Российской Федерации. Положения диссертации нашли отражение в статьях, опубликованных в специализированных юридических журналах. На основе материалов диссертации автором сделаны доклады на международных научно-практических конференциях «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года» (г. Москва, Российская академия правосудия, 15 апреля 2005 года) и «Сравнительное правоведение и проблемы современной юриспруденции» (г. Екатеринбург, Уральская государственная юридическая академия, 22 апреля 2005 года).

Структура диссертации. Диссертационное исследование включает в себя введение, две главы, шесть параграфов, заключение, список литературы и источников.

II. Основное содержание работы

Во **введении** показаны актуальность, цель, объект и предмет, методологическая основа исследования, степень проработанности темы и источниковедческие основы работы, отмечается научная новизна, излагаются положения, выносимые на защиту, указывается теоретическая и практическая значимость работы, апробация ее результатов.

Глава первая – **«Судебная доктрина в конституционном правосудии: юридическая природа и место в правовой системе Российской Федерации»** – состоит из двух параграфов.

В первом параграфе – **«Судебные доктрины в США: очерк теории и практики»** – отмечается, что в отечественной юриспруденции понятие «доктрина» (концепция или принцип, которые пользуются признанием) употребляется в качестве синонима понятия «правовая наука», «учение» либо рассматривается как политико-правовой акт, фиксирующий официально принятые в государстве взгляды на проблемы обороны, безопасности, образования и т.п. Понятие «судебная доктрина» практически не употребляется

в российской правовой системе. Судебная доктрина является понятием стран общего права и означает *принцип*, лежащий в основе выводов, принятых в судебной практике. В диссертации отмечается, что судебная доктрина представляет собой не просто правовой принцип (ибо в этом случае можно было бы использовать данные понятия как синонимы), но одновременно выступает в качестве принципа (концепции) решения судебных дел определенной категории.

Появление судебных доктрин (принципов) в странах общего права обусловлено проблемой накопления массива прецедентов. В процессе разрешения множества сходных судебных дел прецедент благодаря многократному применению воспринимается как существующий сам по себе – в виде судебной доктрины, которая исполняет роль эффективного средства обобщения судебной практики. Кроме того, судебная доктрина имеет более высокий иерархический статус по сравнению с единичным прецедентом, который может быть отброшен, проигнорирован или отменен равным или вышестоящим судом или даже тем же самым судом в последующих случаях.

В судебной практике США, а также в работах теоретического плана к решениям Верховного суда США применяется термин «прецедент» (который трактуется казуистически, привязывается к индивидуальному решению, его установившему) или понятие «судебная доктрина», которое связывается с целой серией однотипных судебных решений. Среди судебных доктрин, выработанных Верховным судом США, выделяются доктрины, представляющие собой своеобразные комбинации конституционного текста с серией судебных решений.⁵

В качестве примеров в диссертации приводятся ряд доктрин Верховного суда США, связанных с непосредственной интерпретацией конституционных норм. В результате анализа первой поправки Конституции США, согласно которой Конгресс не вправе принимать законы, ограничивающие свободу слова и печати, сложилась доктрина «широкого

⁵См Жидков О Верховный суд США право и политика М Наука, 1985 С 123

толкования» (overbreadth doctrine). Данная доктрина не допускает принятие неопределенных по своему содержанию норм трудового законодательства, ограничивающего или запрещающего создание профсоюзов или проведение забастовок, поскольку такие нормы рассматриваются как нарушающие право на выражение мнения. С первой поправкой Конституции связана также доктрина «коммерческой свободы слова» (commercial speech doctrine), согласно которой право на свободное распространение коммерческой информации заслуживает защиты.

На основе интерпретации пятой (никто не может быть лишен жизни, свободы или собственности без надлежащей юридической процедуры) и четырнадцатой поправок (каждому гарантируется право на разбирательство согласно процедуре, предусмотренной законом) Конституции США Верховным судом США выработана доктрина «надлежащей процедуры» (due process of law). В работе отмечается, что судебные доктрины, формируемые в процессе интерпретации писаной конституции, не являются исключительно американским правовым феноменом. Понятие судебной доктрины используется, например, в практике Высшего Суда Австралии, который, в частности, при интерпретации статьи 51 Конституционного акта сформулировал доктрины скрытых и ограниченных полномочий Содружества.

В исследовании приводятся примеры не только конституционных, но и иных доктрин: в сфере трудовых отношений – доктрина «впоследствии возникших доказательств» (after-acquired doctrine); гражданского процесса – доктрина «уничтожения доказательств» (doctrine of spoliation of evidence), применяемая при разрешении дел о защите прав потребителей или дел о ненадлежащем исполнении контрактов; корпоративного права – доктрина «горизонтального слияния» (horizontal merger doctrine), которая применяется судами в делах о нарушении антимонопольного законодательства и некоторые другие.

Особое внимание уделяется описанию судебных доктрин в сфере налогообложения. Раскрывается содержание доктрины

«межправительственного налогового иммунитета» (intergovernmental tax immunity), согласно которой ни правительства штатов, ни национальное правительство не вправе облагать налогами служащих и органы власти друг друга, а также доктрины «очевидности» (on the law's face), которая запрещает принятие налогов, не связанных задачей по формированию государственных доходов.

Среди судебных доктрин США важное место занимают доктрины, посвященные налоговому иммунитету религиозных организаций. Данная проблема исторически имеет конституционное значение и находит непосредственное отражение в конституциях штатов. Например, согласно судебной доктрине «буквального толкования» (strict construction), если закон прямо не предусматривает освобождение от налогообложения, суд не вправе говорить, что оно существует в норме закона имплицитно, а любые сомнения в вопросе о том, распространяется ли налоговая льгота на налогоплательщика, должны разрешаться в пользу правительства. Приводятся также другие судебные доктрины по вопросам предоставления налогового иммунитета религиозным организациям, представляющие интерес с точки зрения отношения судов к проблеме налоговых льгот.

Среди судебных доктрин в сфере налогообложения актуальными в настоящее время являются доктрины, посвященные проблеме уклонения от уплаты налогов, например судебная доктрина «содержание над формой» (substance over form), согласно которой именно содержание сделки, а не ее форма определяет ее налоговые последствия, а также доктрина «притворных сделок» (sham transactions), «сделки по шагам» (step transaction) и другие. В диссертации отмечается, что налоговые органы могут непосредственно руководствоваться в своей деятельности судебными доктринами. В некоторых случаях судебные доктрины инкорпорируются в статутное налоговое право.

Описание и анализ судебных доктрин США позволяет прийти к выводу, что они не излагаются в конкретной части судебного решения в виде исчерпывающего правила или нормы, хотя и имеют наименование. Судебные

доктрины, представляя собой выработанные судами правовые принципы (концепции) разрешения сходных по характеру дел, растворены в тексте решения; они страдают неопределенностью, расплывчатостью, нередко не поддаются четкому описанию. Поэтому выявление и описание доктрин в результате научного анализа массива судебных решений само по себе представляет сложную задачу.

В то же время относительная расплывчатость судебных доктрин делает их гибкими социальными регуляторами: в ходе рассмотрения разнообразных дел доктрина может быть наполнена новым смысловым содержанием, суд может сместить акценты в ее применении. Все это делает судебные доктрины легко приспособляемыми к быстро меняющимся социальным и экономическим условиям. В заключении параграфа отмечается, что судебные доктрины стран общего права, так же как известные российской правовой системе правовые и официальные доктрины, представляют собой концепцию или руководящий принцип, которые пользуются признанием. В отношении судебных доктрин признание выражается в широком применении в судебной практике при разрешении сходных по характеру дел.

Во втором параграфе – **«Доктрины в деятельности Конституционного Суда Российской Федерации: постановка проблемы и предлагаемое решение в аспекте налоговых отношений»** – исследуется вопрос о возможности применения понятия «судебная доктрина» к российской правовой системе на примере деятельности Конституционного Суда Российской Федерации.

В диссертации приводится обоснование того, что предпосылками формирования доктрин Конституционного Суда Российской Федерации служат положения Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации». Указывается, что обязательность решений Конституционного Суда Российской Федерации (статья 6) предполагает общеобязательность содержащихся в них правовых позиций, понимание юридического характера которых в научной среде различно. Некоторые ученые

(Л.В. Лазарев, В.А. Кряжков, В.А. Туманов) отмечают прецедентный характер правовых позиций, другие (Т.Г. Морщакова, О.Н. Кряжкова) признают за ними характер преюдиции. Такие ученые, как В.В. Ершов и В.С. Нерсесянц, отрицая общеобязательность правовых позиций, рассматривают их как результат толкования законодательных норм Конституционным Судом Российской Федерации, преодолевающим пробелы регулирования.

На основе анализа Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» и решений Конституционного Суда Российской Федерации диссертант приходит к выводу, что *Конституционный Суд Российской Федерации не является субъектом нормотворчества и не создает прецеденты в том их значении, которое они имеют в странах общего права.* В связи с этим правильным является мнение тех исследователей, которые полагают, что правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по своей юридической силе приобретают характер прецедента, но таковыми *по своей природе* не являются (например, Н.В. Витрук, Г.А. Гаджиев, Б.С. Эбзеев).

Как показывает анализ, общеобязательность решений Конституционного Суда Российской Федерации (в том числе их мотивировочной части), как суда континентальной системы права, возникает не сама по себе, а предопределяется нормами позитивного права, т.е. Федеральным конституционным законом «О Конституционном Суде Российской Федерации». В мотивировочной части решения Конституционного Суда Российской Федерации выражаются правовые позиции судей Конституционного Суда Российской Федерации (статья 29), а также указываются доводы в пользу принятия решения и доводы, опровергающие утверждения сторон (статья 75), или, иными словами – юридическая аргументация Конституционного Суда Российской Федерации. Общеобязательность правовых позиций и юридической аргументации, содержащихся в мотивировочной части решения, обусловлена *требованиями*, которые предъявляет к решениям Конституционного Суда Российской Федерации законодатель. Конституционный Суд Российской Федерации

принимает решение по делу, оценивая как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой (статья 74). В сочетании со статьей 125 (часть 6) Конституции Российской Федерации данная норма означает, что Конституционный Суд Российской Федерации вправе признать оспариваемые правовые акты неконституционными или подтвердить их конституционность в определенной мере. Например, в том смысле, который им придает правоприменительная практика, или исходя из их места в системе правовых актов.

Из этого следует вывод, что резолютивная часть решения, сформулированная подобным образом, не может рассматриваться в отрыве от мотивировочной части, в которой приводятся доводы и правовые позиции, лежащие в основе оценки смысла оспариваемого акта, благодаря которому он признается неконституционным или не противоречащим Конституции Российской Федерации. Таким образом, правовые позиции и юридическая аргументация Конституционного Суда Российской Федерации, как это следует из Конституции Российской Федерации и в силу выраженной в Федеральном конституционном законе «О Конституционном Суде Российской Федерации» воли законодателя, будучи частью решения Конституционного Суда Российской Федерации, приобретают общеобязательный характер, в том числе для самого законодателя.

Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях не отыскивает и не формулирует некие новые нормы права, якобы существующие в объективной реальности. Решения Конституционного Суда Российской Федерации, как суда континентальной правовой системы, в исходной своей основе всегда связаны с интерпретацией писаного права, первичного по своему значению. На интерпретационную природу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в его решениях, обращают внимание исследователи.⁶

⁶ См. Анишина В.И. Запрос суда в Конституционный Суд Российской Федерации о проверке конституционности закона Автореф. канд. юрид. наук Ростов-на-Дону, 2001 С 21

Таким образом, сходство решений Конституционного Суда Российской Федерации и прецедентных решений англосаксонской правовой системы заключается главным образом в их общеобязательности (по различным основаниям) и применимости при рассмотрении аналогичных по характеру дел. С увеличением количества принятых Конституционным Судом решений возникают объективные предпосылки для возникновения судебных доктрин. В диссертации указывается, что доктрины Конституционного Суда Российской Федерации могут иметь место в правовой системе Российской Федерации лишь как *производные от интерпретации конституционных и законодательных норм принципы (концепции), формируемые на основе разрешения серии близких по характеру дел в силу установленной законодателем общеобязательности решений Конституционного Суда Российской Федерации.*

В диссертации отмечается, что в настоящее время можно говорить о формировании в практике Конституционного Суда Российской Федерации доктрин в сфере налогообложения, имеющих важное конституционное значение прежде всего потому, что ими обеспечивается охрана конституционных прав граждан и их объединений, а также интересов государства. Не случайно Конституционный Суд Российской Федерации подчеркивает, что «налог – необходимое условие существования государства».⁷ Решения, в которых затрагивается налоговая тематика, занимают значительное место в практике Конституционного Суда Российской Федерации. С 1995 года по 2004 год Конституционный Суд Российской Федерации принял 180 постановлений, 2 102 определений об отказе в принятии обращений к рассмотрению и 91 определение о прекращении дел. Как показывает анализ данных решений, почти 400 из них приходится на долю решений налогового характера.

⁷ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»// Российская газета, 26 декабря 1996 года

Выявление из общей суммы решений Конституционного Суда Российской Федерации судебных доктрин по вопросам налогообложения приобретает приоритетное значение. Посредством формирования соответствующих судебных доктрин Конституционный Суд Российской Федерации осуществляет защиту конституционных прав налогоплательщиков и участвует в определении политики государства в сфере налогообложения.

В данном параграфе определяются критерии выявления доктрин Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения. Каждое слово или фраза статьи 57 Конституции Российской Федерации («каждый обязан», «законно установленные», «налоги и сборы», «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют») сами по себе или во взаимосвязи с другими конституционными нормами, способны стать своеобразным стержнем, на который можно нанизать целую серию решений Суда, образующих соответствующие доктрины. Именно элементы конституционного положения (понятия либо отдельные слова) являются критериями, позволяющим выявить наличие той или иной доктрины.

Вторая глава – «Виды доктрин Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения» – состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе – «Доктрины равенства налогоплательщиков и безусловного характера налоговой обязанности» – приводится обоснование тезиса о том, что в результате интерпретации статьи 57 Конституции Российской Федерации, в части содержащегося в нем положения о *налоговой обязанности каждого*, во взаимосвязи с другими положениями Конституции Российской Федерации, прежде всего статьями 6, 8 и 19, Конституционный Суд Российской Федерации в серии своих решений формирует доктрины равенства налогоплательщиков и безусловного характера налоговой обязанности. Согласно первой из указанных доктрин, запрещается такое законодательное регулирование, которым устанавливаются различия в правилах налогообложения в зависимости от формы собственности,

организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, а также возлагается налоговое бремя, непропорциональное возможностям налогоплательщика по его уплате.

В этой связи, анализируя обращения заявителей, Конституционный Суд Российской Федерации проверяет обоснованность установления различных правил налогообложения как в отношении разных категорий налогоплательщиков, так и в рамках одной категории налогоплательщиков; фиксирует нарушение равноправия налогоплательщиков не только в связи с установлением явно дискриминационных правил регулирования, но и ввиду *неустранимой* неопределенности норм налогового законодательства, а также в случае несоблюдения общих принципов налогообложения субъектами Российской Федерации. В сфере предпринимательской деятельности нарушение равноправия налогоплательщиков может приводить к нарушению добросовестной конкуренции. В параграфе отмечается, что недостатком данной доктрины является ее противоречивость по вопросу о правовом значении добровольности выбора и предвидения правовых последствий применения такого законодательного регулирования, которое содержит неравные условия налогообложения.

Что касается второй доктрины – безусловного характера налоговой обязанности – то ее суть заключается в том, что налог является необходимым условием существования государства, поэтому конституционная обязанность по его уплате носит публично-правовой характер и подлежит безусловному исполнению. Взносы в государственные фонды обязательного страхования также подлежат безусловной уплате, что предопределяется, кроме прочего, принципом социальной солидарности поколений. В связи с этим в своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации указывает, что применительно к юридическим лицам допустимо взыскание недоимки и пеней по налогам и страховым взносам в бесспорном порядке. Что касается штрафов, то они выходят за рамки налогового обязательства и взыскиваются исключительно в судебном порядке. Помимо налогоплательщиков в

многостадийном процессе исполнения налоговой обязанности участвуют кредитные организации и налоговые агенты, на которых также возложены обязанности публично-правового характера, подлежащие безусловному исполнению. С момента получения банком платежного поручения обязанность налогоплательщика считается завершенной, после чего безусловная обязанность перечислить сумму налога в бюджет возлагается на банки. Налоговые агенты (агенты налогоплательщика) также в безусловном порядке исчисляют, удерживают и перечисляют суммы налога в бюджет, действуя от собственного имени. При этом возражения налогоплательщика в связи с бесспорностью исполнения налоговым агентом своих обязанностей не имеют правового значения. Данная доктрина в целом носит достаточно последовательный и непротиворечивый характер.

Второй параграф – **«Доктрины законной формы установления налогов и сборов, полноценности юридического состава налога и необязательности налоговых льгот»**. В данном параграфе доказывается, что в результате истолкования конституционного понятия «законное установление налогов и сборов» сформировались три доктрины: законной формы установления налогов и сборов, полноценности юридического состава налога и необязательности налоговых льгот. На основании статей 57 и 55 Конституции Российской Федерации Конституционный Суд Российской Федерации в серии своих решений формулирует императивное конституционное требование, согласно которому налоги и сборы – их существенные элементы – должны устанавливаться исключительно законами. Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации не исключил возможность ограниченного участия Правительства Российской Федерации как высшего исполнительного органа государственной власти в определении существенных элементов налогов и сборов. Анализ решений Конституционного Суда Российской Федерации позволил прийти к выводу, что благодаря неоднократному использованию и постоянному уточнению значения и юридического содержания понятия «законно установленные налоги и сборы» при оценке конституционности актов

о налогах и сборах, а также законодательного регулирования, устанавливающего иные обязательные платежи, данное конституционное требование (принцип) фактически предстает в практике Конституционного Суда Российской Федерации в виде судебной доктрины.

В рамках данной доктрины Конституционный Суд Российской Федерации признал различным уровень требований к установлению законодателем существенных элементов налогов, с одной стороны, и сборов – с другой, и, соответственно, неодинаково подошел к оценке степени участия органов исполнительной власти в определении существенных элементов налогов и сборов. В отношении налогов Конституционный Суд Российской Федерации признал допустимым право Правительства Российской Федерации в *установленных законом* пределах конкретизировать такой существенный элемент налогообложения, как ставка налога, а также регулировать порядок взимания налога. При этом полномочия по установлению или изменению таких существенных элементов налога, как объект и налоговая база, принадлежат исключительно законодателю.

В отношении сборов органы исполнительной власти обладают более широкими полномочиями: Правительство Российской Федерации, например, вправе самостоятельно определить не только порядок уплаты сборов, но и пределы взимания, притом что применительно к отдельным сборам конкретные их размеры могут быть установлены органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации. Еще большими полномочиями органы исполнительной власти (министерства и ведомства) обладают при регулировании обязательных платежей неналогового характера, которые должны быть, по крайней мере, законом поименованы. В диссертации отмечается, что в этой части доктрина законного установления налогов и сборов не содержит достаточной конституционной аргументации.

Судебная доктрина полноценности юридического состава налога сформировалась в результате конституционной интерпретации понятия «*установление* налога». В рамках данной доктрины налог можно рассматривать

как установленный надлежащим образом, если структура его юридического состава является полноценной. Это, во-первых, подразумевает, определение *всех* существенных элементов налога в законе: налог не может быть признан установленным, если в законе отсутствует какой-либо существенный элемент налога – субъект, объект, налоговая база, порядок и сроки уплаты, налоговый период, ставка и порядок исчисления. Во-вторых, *каждый* из указанных элементов налога должен быть установлен надлежащим образом. Повышенные требования предъявляются к *объекту* налогообложения, с которым связано возникновение обязанности по уплате налога, и налоговой ставки, которая определяет величину собственно налогового отчисления. В этой связи Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что налог должен иметь самостоятельный объект налогообложения, который должен быть сформулирован ясно и недвусмысленно.

Что касается налоговой ставки, то законодатель обязан в любом случае определить ее максимальный размер; установление комбинированных ставок, т.е. ставки, состоящей из двух видов ставок, не свидетельствует о дефектности юридического состава налога, поскольку законом не определены ограничения на максимальное количество элементов состава налога.

В данном параграфе формулируется вывод, что с проблемой полноценности юридического состава налога связан вопрос о налоговых льготах, которые являются необязательными элементами налога; наличие или отсутствие льгот не влияет на оценку конституционной полноценности налога. Как показал анализ, по вопросу о законодательном установлении или отмене налоговых льгот Конституционным Судом Российской Федерации выработана судебная доктрина, которая рассматривает данный вопрос как не относящийся к конституционным. Согласно судебной доктрине необязательности налоговых льгот последние всегда носят адресный характер, что не может рассматриваться как нарушение требований о надлежащем *установлении* налогового обязательства и принципа равенства. В этой связи данная судебная доктрина

используется как формальное основание для отказа заявителям в принятии обращения к рассмотрению.

Вместе с тем, когда в обращениях ставится вопрос о неопределенности нормы о налоговой льготе, в том числе порядка применения и механизма реализации налоговой льготы, может возникнуть необходимость анализа данных норм по содержанию. Это обусловливается тем, что в некоторых случаях освобождение от налогообложения не рассматривается Конституционным Судом Российской Федерации в качестве налоговой льготы. В то же время доктрина необязательности налоговых льгот не содержит четких критериев для квалификации налоговых преференций в качестве льгот. Скрытым ее недостатком может также являться некоторая механистичность в ее применении – недооценка запретов на установление дискриминационных оснований предоставления. При установлении льготы необходимо соблюдать принципы определенности, равенства и справедливости, а также учета системных связей законодательного регулирования.

Реализация права на налоговую льготу подразумевает строгое соблюдение налогоплательщиком установленных законодателем условий, что не может рассматриваться как ограничение конституционных прав налогоплательщиков, которыми эти условия не выполняются. Конституционный Суд Российской Федерации воздерживается от расширительного толкования условий реализации права на налоговую льготу, избегая расширения круга ее получателей, – такое толкование относится к исключительной компетенции законодателя. В этом аспекте указанная доктрина совпадает с американской доктриной строгого толкования актов о налоговых льготах.

В третьем параграфе – **«Доктрина выявления правовой природы публичных платежей»** – доказывается, что в многочисленных решениях Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения формируется доктрина выявления правовой природы публичных платежей. Конституционный Суд Российской Федерации проверяет принадлежность

платежа именно к налоговым платежам, поскольку от этого зависит вопрос о соблюдении законной формы его установления. Таким образом, первый аспект данной доктрины в том, что она дает возможность определить критерии налогового платежа (как налогов, так и сборов), позволяющие отграничить их от иных публичных платежей, – обязательность в силу закона и фискальный характер (поступление в бюджет).

Второй аспект данной доктрины заключается в том, что она применяется в целях разграничения налогов и сборов, законодательное регулирование которых может быть различным. Данный вопрос приобретает конституционное значение, поскольку связан с разграничением компетенции законодательной и исполнительной властей. Для налогов характерны такие признаки, как индивидуальная безвозмездность, в то время как сборы взимаются как условие встречного предоставления услуг со стороны публичной власти. Ряд обязательных платежей по своей правовой природе близки к налогам и сборам и на них распространяются аналогичные законодательные требования (страховые взносы), хотя для некоторых платежей (фискальные сборы, не поименованные в налоговом законодательстве) уровень регулирования в условиях переходного этапа реформирования налоговой системы может быть значительно снижен.

В параграфе рассматривается третий аспект действия данной доктрины, который состоит в необходимости соответствия налогового регулирования природе конкретного налога или сбора. Данный вопрос связан с проблемой полноценности элементов юридического состава налогового обязательства и, следовательно, с конституционным понятием «законно установленный налог».

В четвертом параграфе – **«Доктрина непридания обратной силы налоговым законам»** – рассматривается названная выше доктрина, которая также сформировалась в процессе применения статьи 57 Конституции Российской Федерации и конституционно-правового истолкования налогового законодательства. Данная доктрина охватывает две основные категории случаев. Наиболее распространенная категория связана с нарушением статьи 57

Конституции Российской Федерации в результате несоблюдения законодателем порядка опубликования и введения в действие налоговых законов. Анализ решений Конституционного Суда Российской Федерации по данной проблеме раскрывает суть указанной доктрины: налоговый закон не может рассматриваться как действующий до истечения определенного законом срока со дня его официального опубликования. В связи с этим особое значение приобретает проблема надлежащего обнародования текста закона в печатном издании, имеющем определенную дату опубликования.

Данная доктрина также предполагает, что распространение действия налогового закона на правоотношения, предшествующие надлежащей дате вступления в силу, означает нарушение статьи 57 Конституции Российской Федерации. Дата вступления налогового закона в силу, определенная законодателем, не может предшествовать надлежащей дате вступления в силу такого закона. Недопустимы также случаи определения законодателем даты вступления налогового закона в силу с момента его официального опубликования, а также фактическое отсутствие даты вступления закона в силу, притом что таким законам придается обратная сила в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Установление в статье 5 Налогового кодекса Российской Федерации специальных положений о порядке вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах внесло коррективы в доктрину непридания налоговым законам обратной силы. Фактически Конституционный Суд Российской Федерации квалифицирует данные положения как содержащие разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы. Интерпретируя абзац первый пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации о порядке вступления в силу актов законодательства о налогах, Конституционный Суд Российской Федерации указывает, что данная норма обязывает законодателя ввести в действие налоговый закон *по крайней мере* не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. Несмотря на некоторую неопределенность такого подхода, это

не означает, что правоприменительные органы не вправе истолковать данную норму в пользу увеличения срока вступления налогового закона в силу.

Данная доктрина не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. Вместе с тем благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги. Неблагоприятные для налогоплательщиков последствия нарушения порядка вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах могут быть устранены самим законодателем путем принятия нового закона, имеющего обратную силу. Важный аспект данной доктрины состоит в необходимости определения того, является ли установленный налог действительно новым по своей сути.

Проведенное исследование позволяет утверждать, что данная доктрина устанавливает, что новый налоговый закон не может иметь обратную силу в отношении государственных гарантий длящегося действия, адресованных определенным категориям налогоплательщиков. При этом вывод о нарушении конституционных прав налогоплательщика допустим, если новый налоговый закон (в том числе введенный в действие с нарушением надлежащего порядка) действительно распространяет свою силу на ранее возникшие правоотношения с участием налогоплательщика.

В **заключении** подводятся итоги исследования и делаются общие выводы о значении выявленных доктрин Конституционного Суда Российской Федерации, обозначается сфера их применения. Отмечаются признаки появления новых доктрин в сфере налогообложения, в частности, доктрины добросовестности налогоплательщиков, которая во многом совпадает с американскими доктринами, направленными на борьбу с уклонением от уплаты налогов.



Материалы диссертационного исследования использованы при написании следующих статей:

Тарибо Е.В. Выявление природы публичных платежей как метод оценки конституционности правового акта // *Налоги и финансовое право. Приложение к № 4, 2005. С. 6-15.*

Тарибо Е.В. Проблемы исследования конституционности законодательных норм о налоговых льготах // *Ваш налоговый адвокат. № 4, 2005. С. 16-20.*

Тарибо Е.В. Конституционный запрет на придание обратной силы актам законодательства о налогах и сборах // *Налоговые споры: теория и практика. № 4, 2005. С. 10-14.*

Тарибо Е.В. Судебные доктрины и практика Конституционного Суда Российской Федерации // *Право и политика. № 2, 2005. С. 118-122.*

Тарибо Евгений Васильевич

**Доктрины Конституционного Суда Российской Федерации в сфере
налогообложения (теоретические и практические аспекты)**

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Подписано в печать 20. 09. 2005 г.

Оперативная полиграфия Российской академии правосудия.

Тираж 100 экз.

№ 172 14

РНБ Русский фонд

2006-4

13492