

УДК 340

Г.Б. Власова

доктор юридических наук, профессор

Ростовский государственный

экономический университет (РИНХ)

Ростов-на-Дону, Россия

redaction-el@mail.ru

ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ

[Vlasova G.B. Law nature of tax law positions]

It is considered the nature, functions and types of tax legal positions of ships. On Ba Island the latest theoretical work defines the concept of tax legal positions and requirements for their content. Litigation legal positions are text containing justification suggested solution. Tax legal positions are very diverse. Of particular importance are the law-making and law enforcement positions. The diversity of nature of tax legal positions reveals the following features: transformative, unification, source, law and law explainig.

Key words: stance, taxes, judicial legal position, judiciary, source of the IP-rights application, interpretation.

В современных условиях правовые позиции становятся неотъемлемым элементом правовой системы России. Правовые позиции играют существенную роль в развитии правовой доктрины, в правотворчестве, в праворазъяснительной и правоприменительной практике. В то же время можно сказать, что категория «правовая позиция» очень слабо разработана. Ряд исследователей задается вопросом, чем является «правовая позиция» – понятием общей теории права или это общеправовая категория» [3, с. 5]. М.Н. Марченко отмечает, что это «совершенно новая, вошедшая в научный обиход только в начале 90-х гг. XX столетия юридическая категория» [14, с. 129].

Прежде всего о правовых позициях заговорили в сфере конституционно-правового регулирования, о чем свидетельствуют работы О.Н. Кряжковой и Л.В. Лазарева [12, с.6-17; 13, с. 60-61]. С общеметодологических позиций термин «позиция» может быть понят как мнение, точка зрения. Л.В.Власенко рассматривает «позицию» «как определенную конструкцию суждений и аргументов, тесно связанных между собой, для доказывания и

обоснования чего-либо (идеи, доказательства и др.)» [4, с. 9-10]. Совместно с А.В. Гринёвой она выделяет логико-языковую природу правовой позиции, содержание которой составляют высказывания и выводы.

Сегодня исследователи проявляют интерес не только к позициям Конституционного Суда РФ, но и других субъектов правотворческой и правоприменительной практики. В частности, таковыми являются налоговые правовые позиции. И.В. Цветков указывает, что налоговую правовую позицию отличает «собственно умственная работа судьи по разрешению конкретного налогового спора, которая осуществляется посредством содержательного и смыслового анализа правовых аргументов сторон, исследования и оценки представленных ими доказательств, учета при вынесении решения по делу объективных реалий современного бизнеса» [16, с. 13].

Налоговые правовые позиции весьма многообразны. Их можно подразделить на доктринальные и разъяснительные, правотворческие и правоприменительные.

Среди налоговых правовых позиций научно обоснованные точки зрения, принадлежащие авторитетным правоведам и юристам, занимают особое место. Причем особое значение имеет разнообразие позиций по совершенствованию системы налогообложения и практики ее реализации. С.Г. Пепеляев вполне справедливо подчеркивает, что «научные доктрины должны учитываться судами (приниматься или опровергаться), если суды хотят добиться весомости своих решений и уважительного отношения специалистов к ним» [15, с. 7].

К доктринальным позициям налогового права примыкают разъяснительные. Они имеют сложную юридическую природу, и содержатся в актах официального толкования нормативно-правовых актов налогового права. Примером такого толкования является толкование Министерства финансов РФ, содержащееся в письмах Минфина. В последних формулируются правовые позиции, в основе которых лежат элементы познавательного механизма. Эти позиции могут конкурировать с судебными и, в свою очередь, могут быть подразделены на общие и конкретные. Первые обладают высокой степенью абстрактности и в какой-то мере претендуют на монопольную роль. Специалисты отмечают, что они часто противоречат не только Налоговому кодексу РФ, но и Постановлениям Пленумов высших судебных инстанций.

Конкретные налоговые правовые позиции связаны с какой-либо фактической налоговой ситуацией. Если общие налоговые позиции визирует как правило заместитель министра финансов, то конкретные – руководитель департамента данного ведомства либо его заместитель.

Решающую роль среди налоговых правовых позиций играют правотворческие и правоприменительные позиции. Субъектами, применяющими налоговое законодательство, являются налоговые органы и суды. Именно они формируют и реализуют налоговые позиции, которые объединяет главное – *правоприменительная* деятельность указанных органов. Специфика таких позиций в их практическом начале. Эти позиции также могут быть общими – толкование налогового законодательства Минфином России, и конкретными, которые выработаны, например, Межрайонной инспекцией ФНС России по Москве. Точно также можно классифицировать правовые позиции судебных инстанций. Общие содержатся в постановлениях Пленумов Высшего Арбитражного суда РФ, а конкретные в судебных делах по налоговым спорам.

Особый интерес, конечно, представляют налоговые правовые позиции, вырабатываемые судами. Л.В.Власенко указывает, что «судебные правовые позиции – это продукт мыслительной деятельности человека, выраженный на бумаге с помощью стилистических конструкций, образующих текст, представляющий собой некое обоснование, предположение, решение и т.д.» [4, с. 16]. К судебным правовым позициям предъявляются определенные логические требования, такие как логическая обособленность предмета правовой позиции и логическая связь между суждениями.

Будучи своеобразным продуктом мыслительной деятельности, судебная правовая позиция содержит в себе системное изложение суждений и обоснований, отвечающих языковым и логическим требованиям. Правовые позиции, содержащиеся в решениях судов, в особом мнении судьи, научном комментарии судебного решения и т.д., должны отвечать требованиям юридической техники, правилам и требованиям языка, логики и «жанра» документа [5, с. 932-940].

Возникает вопрос, является ли судебная правовая позиция источником права, источником-образующим для судебной и другой юридической практики началом. Ответ на данный вопрос следует искать в функциональной характеристике данного феномена. Многообразие природы налоговых судебных по-

зиций позволяет выделить следующие функции: трансформативную, унификационную, источниковую, правообразовательную и праворазъяснительную.

Решение суда по налоговому спору сопровождается логической конструкцией, обосновывающей применение соответствующей нормы налогового права. Это и есть правовая позиция суда, которую можно назвать трансформативной или передаточной.

Одной из важнейших функций налоговых правовых позиций является унификация налоговой практики вообще и судебной практики в частности. По всей видимости, правовые позиции, выработанные Министерством финансов РФ, а также судебными инстанциями являются главным средством достижения единообразия юридической практики как в налогообложении, так и в судебных процессах по налоговым спорам.

Недостаточность юридических предписаний в сфере налогового права порождает источниковую функцию налоговых правовых позиций. Любая юридическая норма страдает определенной абстракцией, в силу чего предполагает определенную конкретизацию, которая получает свое выражение в правовых позициях, сформулированных в разъяснениях Минфина России, постановлениях Конституционного Суда РФ и Постановлениях Пленумов Верховного и Высшего Арбитражного судов РФ.

Источниковая функция налоговых правовых позиций приобретает особое значение при коллизии правоприменительных решений, которые могут вызвать хаос в налоговом правовом порядке, что, конечно, недопустимо. К этому необходимо добавить неопределенность правовых норм, которая порождается абстрактностью их содержания. А это опять-таки влечет необходимость развития общих положений налоговых норм – естественное «источниковое» «дополнение, без которого правоприменение невозможно.

Применение норм налогового права судами невозможно также без разъяснительной деятельности, результатом которой становятся налоговые правовые позиции судов. Подобного рода юридический инструмент не только обеспечивает систематизацию высказываний по поводу применения юридической нормы, но и формулирует «собственное видение» применения нормы права. Таким образом, можно сделать вывод о разъяснительной функции налоговых правовых позиций в юридической практи-

ке. Как полагает Г.А. Гаджиев, посредством разъяснения налоговых норм «устраняется некоторая неопределенность правовых норм» [8, с. 14].

Однако важнейшей функцией правовых позиций в целом и налоговых правовых позиций в частности является правообразовательная. Формирование норм налогового права может происходить и происходит путем трансформации положений судебной практики в законодательные положения. Как отмечает Л.В. Власенко, «прообразы» будущих юридических норм складываются в правоприменительной, праворазъяснительной и доктринальной практике. Доминирующая роль принадлежит судебной деятельности» [4, с. 35].

Именно налоговая судебная практика является одним из главных «поставщиков» материала для будущих норм налогового права. Следует отметить, что именно в судебных процессах проверяется целесообразность и эффективность норм права, регулирующих налогообложение. Это объясняется тем, что как применение налоговых правовых норм, так и процедуры доказывания имеют ряд особенностей, которые не наблюдаются в иных видах судебных споров. Этим и объясняется тот факт, что устоявшиеся позиции судов выступают прототипами будущих налоговых правовых норм.

К сказанному необходимо только добавить, что правообразовательную функцию могут выполнять правовые позиции не только судов, но и Министерства финансов России, депутатов Государственной Думы, ученых-правоведов, имеющие разъяснительный характер.

Все выше изложенное позволяет дать ответ на вопрос, поставленный в начале статьи о сущности правовой позиции вообще и налоговой судебной позиции в частности. Фактически речь идет об оценке роли судебной практики. В романо-германской правовой семье судебной практике отводится особая роль. Известный французский компаративист Р. Давид указывает на особый авторитет, который придан решениям Федерального конституционного суда в ФРГ. В Швейцарии кантональные суды связаны решением Федерального суда. Такой же авторитет был придан в Аргентине решениям Верховного суда, а в Турции – так называемым унификационным решениям Кассационного суда [9, с. 104].

В России в качестве источника права признаются акты судебной практики Конституционного Суда. А.Ф. Черданцев, характеризуя правовые позиции Конституционного Суда РФ, пишет следующее: «Правовая позиция, следовательно, носит нормативный характер, функционирует как норма права» [17, с. 65].

Большинство актов, принимаемых Конституционным судом РФ, являются решениями, которые получили названия постановлений и определений. При этом постановления Конституционного Суда РФ нередко называют «нормативно-прецедентными» документами данного судебного органа, а определения – «отказными».

Ряд авторов считает, что правовые позиции Конституционного Суда РФ находятся не только в постановлениях, но и в «отказных» определениях и определениях по поводу прекращения производства по делу [1, с. 11-12]. Другие считают, что это удел только постановлений [10, с. 68]. В свою очередь Л.В. Власенко отмечает, что «постановления Конституционного Суда РФ обязательны не только для сторон по рассмотренному делу, но и для всех органов публичной власти, других субъектов права» [4, с. 99]. И следовательно, налоговые правовые позиции, сформулированные Конституционным Судом РФ, имеют первостепенное значение, являясь таким образом источником права.

Не меньший интерес в плане изучения судебных налоговых позиций представляют и постановления Высшего Арбитражного Суда. В настоящее время действует более 10 постановлений Высшего Арбитражного Суда, принятых начиная с 1999 г. – момента вступления в силу статей Налогового кодекса РФ, специально посвященных действию налоговых юридических норм [там же].

Анализ постановлений Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, содержащийся в различных научных публикациях [1; 10], показывает, что природа, причины появления судебных налоговых правовых позиций весьма разнообразны. Одни из них детализируют и уточняют налоговые правовые нормы, содержащиеся в законах и подзаконных актах. И в этом случае правовые позиции имеют правоприменительный или интерпретационный характер. Другие же содержат в себе конкретные юридические предписания, а, следовательно, имеют нормативный характер, что и позволяет отнести их в разряд, хотя и «нетипичных», но все-таки источников права.

В заключение следует особо подчеркнуть, что налоговые правовые позиции судебных и иных органов являются неотъемлемой частью правовой системы России. Они играют весьма значимую роль в процессах развития правовой доктрины, в правотворчестве, интерпретационной и правоприменительной практике. Их многогранность делает невозможным однозначное решение во-

проса об их природе. Единственно, что здесь следует еще раз подчеркнуть, что судебная правовая система представляет собой результат мыслительной деятельности, зафиксированной в письменной форме посредством стилистических конструкций и представляющий собой систему суждений и обоснований, характеризующихся логической обособленностью, взаимосвязанностью.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Анишина В.И.* Правовая природа актов судебного правотворчества // Журнал российского права. 2006. № 10.
2. *Анишина В.И.* Правовые позиции Конституционного Суда России. // Российская юстиция. 2000. № 7.
3. *Баранов В.М., Степанков В.Г.* Правовая позиция как общетеоретический феномен. Н.Новгород, 2003.
4. *Власенко Л.В.* Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. М., 2011.
5. *Власенко Л.В.* Техничко-юридические требования к качеству судебных правовых позиций (на примере налоговой судебной практики) // Правотворческие ошибки: понятие, виды, практика и техника устранения в постсоветских государствах: материалы межд. научно-практич. круглого стола. М., 2009.
6. *Власов А.В.* Характеристика банковской системы России // Гуманитарные и социальные науки. 2014. № 6. http://hses-online.ru/2014_06.html
7. *Власова Г.Б.* Права личности как основание осуществления правосудия // Гуманитарные и социально-экономические науки. 2010. № 6.
8. *Гаджиев Г.А.* Особенности толкования норм налогового законодательства. // Налоговед. 2009. № 8.
9. *Давид Р., Жоффре-Спинози К.* Основные правовые системы современности. М., 1997.
10. *Ершова Е.А.* Правовая природа постановлений Пленума Верховного Суда РФ // Российское правосудие. 2008. №11.
11. *Ершова Е.А.* Теоретические и практические проблемы трудового права. М. 2005.

12. *Кряжкова О.Н.* Правовые позиции Конституционного Суда РФ: теоретические основы и практика реализации судами. М., 2006.
13. *Лазарев Л.В.* Правовые позиции и практика реализации судами. М., 2006.
14. *Марченко М.Н.* Судебное правотворчество и судебское право. М., 2007.
15. *Пепеляев С.Г.* Быть по сему – и точка! // *Налоговед.* 2010. №11.
16. *Цветков И.В.* О необходимости разработки методологии разрешения налоговых споров // *Налоговед.* 2008. № 2.
17. *Черданцев А.Ф.* Толкование права и договоров. В 2-х ч. Екатеринбург, 2002. Ч.2.

REFERENCES

1. *Anishina V.I.* The legal nature of acts of judicial lawmaking // *Journal of Russian law.* 2006. № 10.
2. *Anishina V.I.* The legal position of the Constitutional Court of Russia. // *The Russian justice.* 2000. № 7.
3. *Baranov V.M., Stepankov V.G.* The legal position as a general theoretical phenomenon. Nizhni Novgorod, 2003.
4. *Vlasenko L.V.* Tax legal positions of vessels: theory and practice. М., 2011.
5. *Vlasenko L.V.* Technical and legal requirements for the quality of the judicial legal positions (for example, tax jurisprudence) // *error lawmaking: concept, types, and equipment to eliminate the practice in the post-Soviet states: material between. Scientific-practical. Roundtable.* Moscow, 2009.
6. *Vlasov A.V.* Characteristics of the Russian banking system // *Humanities and social science-nye.* 2014. № 6. http://hses-online.ru/2014_06.html
7. *Vlasova G.B.* Rights of the individual as the basis of the administration of justice // *Humanities and social and economic sciences.* 2010. № 6.
8. *Hajiyev G.A.* Features of the interpretation of tax legislation. // *Nalogoved.* 2009. № 8.
9. *David R. Joffre-Spinosi K.* principal legal systems of today. М., 1997.
10. *Ershov E.A.* Legal nature of the decisions of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation // *the Russian justice.* 2008. №11.

11. *Ershov E.A.* Theoretical and practical problems of labor law. M. 2005.
12. *Kryazhkov O.N.* The legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation: theoretical bases and realization practice courts. M., 2006.
13. *Lazarev L.V.* Legal position and practice of realization by the courts. M., 2006.
14. *Marchenko M.N.* Judicial lawmaking and judicial law. Moscow, 2007.
15. *Pepeljaev S.G.* So be it - period! // *Nalogoved.* 2010. №11.
16. *Tsvetkov I.V.* On the need to develop a methodology for resolving tax disputes // *Nalogoved.* 2008. № 2.
17. *Cherdantsev A.F.* Interpretation of the law and treaties. In 2 hours. Yekaterinburg, 2002. P.2.

19 июня 2015 г.
