

НОВЕЛЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ СИЛЫ РЕШЕНИЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ И ИХ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Крохина Ю.А.¹

Ключевые слова: конституционный судебный контроль, конституционно-правовое истолкование оспариваемых актов, правоприменительная практика, судебный прецедент, нормативность, судебные акты, принципы налогообложения.

Аннотация.

Цель работы: на основе анализа доктринальных взглядов и практики принятия актов о налогах и сборах изучить юридическую сущность решений Конституционного Суда Российской Федерации в условиях реализации новых аспектов статуса Конституционного Суда РФ и доказать, что решениям Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения присуща уникальная юридическая природа, позволяющая причислить их к особому виду источников налогового права.

Методы исследования: исследование основано на методах диалектики, формально-юридическом и системного анализа, позволяющих комплексно исследовать тенденции влияния правовых позиций Конституционного Суда РФ на систему источников налогового права.

Полученные результаты: в статье проведен анализ научных взглядов и нормативных признаков правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения, выявлен уровень их интеграции в систему источников налогового права.

На основе критического осмысления юридической сущности решений КС РФ автор пришел к выводу, что по своей природе решения КС РФ — самостоятельный вид источников налогового права. Особая юридическая природа решений КС РФ проявляется в первую очередь в сочетании нормативных и доктринальных начал, а также в распространении их на наиболее важные отношения, образующие предмет налогового права.

Научная новизна: с учетом новелл правового регулирования статуса Конституционного Суда РФ, в частности, актуализации юридической силы его решений, выявлены уникальные нормативные признаки решений КС РФ, обусловленные как имманентными, так и модифицированными полномочиями КС РФ. Предпринята попытка обосновать позицию о включении решений КС РФ, имеющих нормативное содержание, в систему источников налогового права.

DOI: 10.21681/2226-0692-2022-2-11-17

Введение и постановка задачи

Федеральный конституционный закон от 9 ноября 2020 г. № 5-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации»² не только значительно трансформировал важные процедуры конституционного судопроизводства, но и внес правовые новеллы в наделение его решений юридической силой. Однако четкого понимания нормативного характера решений Конституционного Суда названные поправки не дают. В этой связи актуализируется вопрос о правовых признаках решений Конституционного Суда РФ (далее — КС РФ) по всем направлениям его деятельности, но особенно в сфере налогообложения как наиболее конфликтной,

затрагивающей абсолютно всех: все юридические лица, индивидуальных предпринимателей, самозанятых и почти всех обычных граждан. При этом налоговые отношения крайне важны для государства, поскольку обеспечивают формирование бюджетов всех уровней и создают гарантии экономического суверенитета.

В отечественной юридической литературе нет единого мнения о возможности отнесения судебных решений к источникам права [1, 2, 3], в том числе налогового.

Вместе с тем Конституция РФ, действующие Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации»³, а также Федеральный

² Федеральный конституционный закон от 09.11.2020 № 5-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Российская газета, № 253, 11.11.2020.

¹ Крохина Юлия Александровна, доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультет) Московского государственного университета им. Ломоносова, г. Москва, Российская Федерация. E-mail: jkrokhina@mail.ru

³ Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 09.11.2020) «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. № 13. Ст. 1447.

конституционный закон «О Верховном Суде Российской Федерации»⁴ содержат ряд норм, которые позволяют квалифицировать решения названных судов с точки зрения определенных признаков нормативности.

В особой степени это касается Конституционного Суда РФ. Основываясь на предписаниях статьи 125 Конституции РФ и статьи 71 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», указанный Суд уполномочен принимать решения относительно соответствия всех нормативных актов, независимо от их отраслевой принадлежности, положениям Конституции Российской Федерации.

Решение поставленной задачи

Многими исследователями отмечаются такие характерные признаки решений КС РФ, как то, что они не подлежат дальнейшему обжалованию, являются общеобязательными и окончательными [4, 5, 6]. Одновременно решения КС РФ имеют силу прямого действия, не требуют специальных подтверждений иными ведомствами государственной и муниципальной власти, а также их руководителями [7]. За неисполнение, ненадлежащее исполнение либо намеренное или непреднамеренное воспрепятствование исполнению решений КС РФ установлены меры юридической ответственности.

Во многом решения КС РФ повлияли в том числе и на возможности других высших судов принимать акты, имеющие фактически прецедентное значение и представляющие в этом плане особую разновидность источников права. Речь идет прежде всего о Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П⁵, с принятием которого не только в научной литературе, но и в средствах массовой информации активизировалась дискуссия о возможности использования прецедента в российской правовой системе⁶. Указанные обстоятельства позволяют предположить, что де-факто существует возможность придания содержанию решений, которые принимаются КС РФ, силы специфических нормативных правовых актов и включения их в систему источников права.

Рассматривая вопросы признания судебных актов в качестве источников налогового права, необходимо учитывать, что эта проблема напрямую связана также с вопросом о признании (или непризнании) судебных прецедентов. При поиске ответов на этот вопрос важно уяснить само понятие судебного прецедента.

В общей теории права нет единой точки зрения относительно категории «судебного прецедента». При этом нельзя не учитывать особенности понимания данной категории, в том числе в различных правовых системах; имеется в виду англо-саксонская правовая система с ее глубокими историческими традициями признания и использования судебного прецедента, с одной стороны, и романо-германская система права, ориентированная на позитивное законодательство как главный источник права, к которой принадлежит и Россия, — с другой.

Вполне можно согласиться с тем, что суть судебного прецедента связана в конечном счете с приданием нормативных особенностей некоторым судебным актам по определенным делам⁷. При этом в качестве именно судебных прецедентов выступают не все акты суда в полном объеме, а только их мотивировочные части, отражающие сущность правовой позиции суда. Применительно к налогообложению связь прецедента исключительно с правовой позицией суда отмечается, в частности, С. Г. Пепеляевым⁸. При этом отмечается, что судебные прецеденты как решения по конкретным делам впоследствии принимаются за обязательные правила при рассмотрении аналогичных дел. Соответственно, о наличии прецедентного характера судебных решений допустимо говорить, по мнению этого автора, лишь в отношении решений высших судебных органов.

Судебный прецедент формально, на законодательном уровне не признается источником налогового права. Однако ряд экспертов подталкивают, что фактически прецедентные начала присутствуют в судебных актах, которые относятся к системе источников права [8, 9]. К прецеденту как источнику налогового права в России можно отнести:

1. Решения КС РФ;
2. Постановления ВС РФ;
3. Постановления ВАС РФ, которые все еще сохраняют свою силу;
4. Информационные письма, подготовленные ВАС РФ и ВС РФ;
5. Акты окружных арбитражных судов;
6. Акты Судебной коллегии ВС РФ⁹.

Акты Конституционного Суда РФ как прецедентный источник налогового права являются наименее спорной правовой категорией. Некоторые эксперты отмечают, что эти акты в постбиополярный период становления правовой системы Российской Федерации, по сути, стали основой развития налоговой системы страны¹⁰. Эта практика стала основой для решения налоговых споров, что послужило основой для налогов и сборов. Как считает В. Д. Зорькин, они не являются пре-

⁴ Федеральный конституционный закон от 05.02.2014 № 3-ФКЗ (ред. от 02.08.2019) «О Верховном Суде Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.10.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 6. Ст. 550.

⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 6. Ст. 699.

⁶ Иванов А. Гражданское право: Речь о прецеденте // Ведомости. 2010. 19 марта; Прецедент в России: позиция Конституционного Суда. Событие, Комментарии экспертов // Закон. 2010. № 2. С. 11—33.

⁷ Шевчук Д.А. Теория государства и права. Конспект лекций. М.: Эксмо, 2009. С. 119.

⁸ Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 298.

⁹ Бондарь Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда Российской Федерации) / Н.С. Бондарь. М.: Викор-Медиа, 2006. С. 7.

¹⁰ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. 368 с.

цедентом в буквальном смысле этого понятия, но при этом имеют прецедентный характер¹¹.

Не все эксперты признают эту роль судебных актов КС РФ в формировании налогового права России. Одним из аргументов противников выделения актов КС РФ в качестве источников налогового права служит тот факт, что решения КС РФ имеют только одну функцию — они выступают ориентиром для принятия решения, однако не имеют обязательного характера для остальных правоприменителей, вне зависимости от степени убедительности этих фактов [4]. Однако эта позиция, по мнению сторонников выделения прецедента в качестве источника налогового права, ведет к правовой неопределенности в силу того, что использование прецедентов является объективным и неизбежным фактом, в связи с чем необходимо установить правовые основы такого использования [10].

Российская правовая система испытывает активное правотворческое влияние со стороны Конституционного Суда РФ. Возрастающее значение приобретает судебное вторжение в нормативную систему законодательства, в особенности — в рамках осуществления нормоконтрольных полномочий КС РФ и признанных КС РФ¹² нормативно-толковательных полномочий других высших судов. Следовательно, вряд ли есть основания для сомнений в возможности и даже необходимости отнесения решений КС РФ к источникам налогового права.

Решения КС РФ в сфере налогового права обладают особым значением, поскольку только КС РФ уполномочен разрешать все спорные вопросы о соответствии Конституции РФ всех иерархических соподчиненных законодательных актов. Законодатель объективно не может предусмотреть все особенности отдельных налоговых ситуаций. Восполнение такой позитивной пробельности в налогово-правовом регулировании становится возможным с помощью судебной нормативно обязательной толковательной практики. Тем самым правовые решения КС РФ содействуют устранению многочисленных пробелов, коллизий, разночтений норм различных отраслей российского права на основе положений Конституции РФ.

Учитывая компетенцию Конституционного Суда, очевидным становится тот факт, что сфера влияния решений КС РФ распространяется на вопросы наиболее высокого нормативного значения, например, принципы отдельных отраслей права [11, 12]. Это имеет значение и для анализа решений КС РФ как источников налогового права. Как источники налогового права решения КС РФ имеют особое значение для становления и развития принципов налогового права [12, 13].

В научной литературе отмечается, что налоговое право в своей основе базируется на системе принципов, среди которых выделяются, помимо общих для всех отраслей, и специфические, характерные исключительно для этой отрасли права.

Принципы налогообложения и сборов являются конституционным понятием, которое используется в ч. 3 ст. 75 Конституции РФ. Данная норма устанавливает, что общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом.

До принятия Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) данные принципы не отражались в нужной мере в российском налоговом законодательстве. Недостаток правового регулирования обуславливал необходимость того, что они впервые были сформулированы в позициях КС РФ путем толкования базовых норм Конституции РФ о человеке, его правах и свободах как высшей ценности, равенстве прав и свобод человека и гражданина, единстве экономического пространства, признании и защите государством всех форм собственности, федерализме и др.

Необходимо принять во внимание, что практика Суда в данной сфере во многом предопределила развитие налогового законодательства. Содержание статьи 3 НК РФ во многом является юридическим отражением тех основных начал налогообложения, которые были выведены Конституционным Судом РФ.

В пункте 3 мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П Суд дал обоснование основополагающим подходам к определению основных принципов, указав, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации».

Были определены достаточно четкие критерии для обоснования перечня и содержания принципов налогообложения по основным направлениям:

- а) принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию основ конституционного строя;
- б) принципы налогообложения, обеспечивающие соблюдение и реализацию прав человека и гражданина;
- в) принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию начал федерализма.

Общие принципы налогообложения вытекают как из ст. 57 Конституции РФ, которая относится исключительно к налогообложению, так и из других статей, закрепляющих основополагающие принципы для любой отрасли законодательства.

Данный подход к принципам налогообложения нашел свое подтверждение и в постановлении Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П¹³. В постановлении подчеркивается, что правовое регулирование в сфере налогообложения, в том числе определение

¹¹ Зорькин В.Д. Россия и Конституция в XXI веке. Взгляд с Ильинки. М.: Норма, 2007. С. 113—126.

¹² Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 6. Ст. 699.

¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2003. № 24. Ст. 2431.

прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, установление ответственности за налоговые правонарушения, осуществляется законодателем исходя не только из предписаний ст. 57 Конституции РФ, но и из закрепленных Конституцией РФ основ демократического правового государства, включая признание человека, его прав и свобод высшей ценностью, гарантированность государственной защиты прав и свобод человека и гражданина, верховенство и прямое действие Конституции РФ, а прежде всего — права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, а также запрет произвола, справедливость и соразмерность устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям.

В первую очередь к принципам налогообложения, имеющим общий характер и конституционное содержание, относятся не только те требования, которые имеют конкретное обоснование, вытекающее из отдельных положений Конституции РФ, но и принципы, следующие из анализа конституционных норм, закрепленных в федеральных законах, а именно НК РФ, в соответствии с Конституцией РФ и решениями Конституционного Суда РФ.

Нельзя сказать, что было бы правильно выявлять между ними иерархию с точки зрения юридической силы: общие принципы имеют конституционную природу, и уже поэтому они не должны противопоставляться, а все другие положения налогового права не должны им противоречить. Это предполагает, что наряду с общими принципами налогообложения возможно выделить более конкретные, специальные принципы налогообложения, которые относятся к отдельным институтам налогового права (например, принципы налогового контроля, принципы ведения налогового учета и т. д.).

Изучение решений Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения позволяет констатировать, что названный орган генерирует правовые позиции как первого, так и второго уровня.

Как показывает правоприменительная практика, существенное количество решений КС РФ связано с проверкой на соответствие Конституции РФ норм налогового законодательства. В связи с этим представляется обоснованным рассмотреть решения КС РФ, в которых в той или иной степени затрагиваются принципы налогового права.

Основные на действующих положениях Конституции РФ принципы юридического равноправия и справедливости в России как демократическом государстве требуют не только четкой, законодательной определенности, но и прогнозирования дальнейшего законодательного обеспечения. В Постановлении КС РФ от 24 мая 2001 года № 8-П¹⁴ указано, что действующие налоговые нормы должны базироваться на принципе поддержки лояльности общества к законодательству и, соответственно, действиям государственной власти,

предполагающим запрет на внесение любых произвольных изменений в действующие нормативные и правовые акты.

Только в таких случаях могут быть сформированы предпосылки обеспечения разумной стабильности существования бизнеса, при которой субъекты налогообложения при наличии в их действиях добросовестности должны получать от государственной власти полноценную защиту рисков налогообложения. В то же время риски такого рода должны минимизироваться органами государственно-властного управления, не исключая и защиту от любых неправомерно принимаемых изменений действующих законов о налогах и сборах.

При этом ранее изменения такого рода достаточно часто осуществлялись стремительно, что никак не способствовало адаптации бизнеса субъектов налогообложения к постоянно меняющимся требованиям налогового законодательства. КС РФ неоднократно указывал в своих решениях, что полноценная защита от налоговых рисков субъектов хозяйственной деятельности гарантирована статьей 34 Конституции РФ. Следовательно, и судебная защита предпринимателей от незаконных действий налоговых органов является неотъемлемой частью обязанности государственной власти в части охраны и гарантий неприкосновенности частной собственности (как установлено в части 1 статьи 35 Конституции Российской Федерации).

КС РФ указывал на тот факт, что при определении нормами земельного и налогового законодательства методики исчисления обязательной выплаты земельного налога только государство обязано в должной мере обеспечивать достоверность передаваемых налогоплательщикам сведений (данных кадастрового учета, а также кадастровой оценки земельных участков), которые им необходимы для правильного исчисления налоговой базы и, соответственно, определения размера налоговых выплат.

Основываясь на законодательном определении содержания конституционного принципа развития России как правового государства, а также с учетом вытекающего из Конституции РФ принципа добросовестности, к добросовестным налогоплательщикам недопустимо применять меры налоговой ответственности, поскольку их действия продиктованы двусмысленностью и по этой причине неопределенностью законодательных норм. К этой же категории следует относить и ненадлежащее применение норм уполномоченными ведомствами как государственной, так и муниципальной власти, например, если вследствие определенных действий (или же бездействия) органов государственной или муниципальной власти произошли негативные для определенных категорий налогоплательщиков последствия.

К примеру, в Едином государственном реестре недвижимости (государственном кадастре недвижимости) сведения об оценке стоимости земельных участков либо объектов иного недвижимого имущества были, по мнению Налоговой службы, отражены некорректно. Подобная ситуация не может служить основанием для увеличения налоговой базы и взыскания с субъектов налогообложения не только недостающих сумм налога на имущество, но и штрафных санкций. Это связано с тем, что сами налогоплательщики действовали добросовест-

¹⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 24.05.2001 № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 1 и статьи 2 Федерального закона «О жилищных субсидиях гражданам, выезжающим из районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей» в связи с жалобами граждан А.С. Стах и Г.И. Хваловой» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2001. № 22. Ст. 2276.

но, а в их намерения не входило уклонение от уплаты соответствующих налогов либо же незаконное уменьшение размера налоговых платежей¹⁵.

При этом следует указать, что такие принципы, как справедливость, равенство и соразмерность, основанные на базисных конституционных нормах (как указано в части 3 статьи 17, а также в статье 19 и в части 3 статьи 55 Конституции РФ), подлежат всеобщему применению. Все уполномоченные органы государственной и муниципальной власти в своей деятельности по взиманию налогов и сборов обязаны учитывать и принцип экономической целесообразности, что во время пандемии COVID-19 особенно актуально. При этом конституционные принципы справедливости, равенства и соразмерности должны применяться к любым обязательным публичным платежам (фискальным сборам).

Анализ решений Конституционного Суда РФ, влияющих на развитие российского налогового права, сегодня демонстрирует, что существенная их часть посвящена проверке законности налогового законодательства. Судебные вердикты Конституционного Суда РФ являются важным аргументом при разрешении тех или иных конфликтных ситуаций. КС РФ фактически выступает главным авторитетным и независимым источником при принятии налогоплательщиками и налоговыми органами конкретных решений.

Результаты и выводы

Проведенное исследование актов КС РФ позволяет сформулировать ряд новых для науки налогового права выводов о том, что рассмотренные Конституционным Судом РФ дела по вопросам налогов и сборов касаются:

- а) конституционного понятия налога, признаков налога и его отличия от сборов и иных неналоговых платежей;
- б) разграничения полномочий между РФ и ее субъектами по вопросу об установлении налогов и сборов;
- в) разграничения компетенции между Федеральным Собранием РФ и Правительством РФ, Президентом РФ по вопросам налогообложения;
- г) пределов ограничения права частной собственности в процессе налогообложения и необходимость учета конституционных гарантий права частной собственности;
- д) принципов равенства перед законом и судом в области налогообложения;
- е) правил придания обратной силы налоговым законам и их взаимосвязь с бюджетными законами.

Изучение актов Конституционного Суда РФ и их имплементации в налоговое законодательство убеждает, что с помощью конституционного истолкования:

- а) уточняется нормативное содержание статьи налогового закона;

- б) преодолевается коллизия между несколькими нормами путем поиска баланса содержащихся в них конкурирующих конституционных ценностей;
- в) выявляются системные, иерархические связи и зависимости между отдельными нормами правовых институтов налогового права;
- г) придается новое, современное содержание норме «доконституционного» закона и т. д.

Изучение правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения и сборов в основном состоит в изучении сформулированных в его постановлениях основных принципов налогообложения и сборов, определении их содержания, сфер и способов применения.

Исследование конституционализации налоговых отношений позволяет констатировать, что существуют различные типы влияния правовых позиций Конституционного Суда РФ на систему налогового законодательства. Целесообразно провести классификацию по направленности воздействия на законодательную власть.

Первый тип: гуманизирующие правовые позиции Конституционного Суда РФ. Данные правовые позиции характеризуются сильной идеей защиты слабой стороны налоговых правоотношений, то есть налогоплательщика, а также ограничений широких полномочий публичной власти вследствие поиска баланса публичных и частных интересов.

Второй тип: дегуманизирующие правовые позиции Конституционного Суда РФ. В свою очередь, в этих правовых позициях доминирует защита публичного интереса.

На современном этапе влияние решений КС РФ характеризуется почти полным отказом от дегуманизирующих правовых позиций и прекращением ссылок в решениях на критерий добросовестности налогоплательщика.

В частности, принятие решений о возвращении к принципу законной формы сборов¹⁶, о недопустимости вмешательства налогового органа в оценку экономической целесообразности сделок¹⁷, недопустимости заочного привлечения налогоплательщика к ответственности по результатам камеральной проверки и о праве предоставлять документы в суд при их непредоставлении в налоговый орган свидетельствует о возврате к гуманизирующим правовым позициям¹⁸.

Немаловажным является и тот факт, что посредством решений КС РФ обеспечивается согласованность действий органов государственной власти в процессе

¹⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Парус» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2019. № 10. Ст. 1045.

¹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2006 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского автономного округа» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2006. № 11. Ст. 1230.

¹⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2007. № 28. Ст. 3479.

¹⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2006. № 43. Ст. 4529.

осуществления своих полномочий в сфере публичных финансов¹⁹. Например, именно КС РФ сформировал позицию касательно рамочного характера федерального налогового регулирования в отношении региональных налогов²⁰. Эта позиция касается не только границ законодательных полномочий федеральной власти, но и определяет степень ее влияния на фискальную политику регионов в части сбора обязательных платежей. Решение же этих вопросов крайне важно, учитывая федеративную природу России.

В Постановлении от 16.06.2019 № 22-П Конституционный Суд РФ на основе принципов равенства налогообложения и экономического основания налога выявил дефект правового регулирования патентной системы налогообложения в одном из субъектов Российской Федерации. При этом Суд не только признал обжалуемые нормы неконституционными и установил переходное правовое регулирование, защищающее права налогоплательщика, но и впервые обязал органы власти остальных регионов внести необходимые изменения.

Соответственно, представленные позиции КС РФ в отношении конкретных институтов налогового права подтверждают допустимость и обоснованность их отнесения к источникам налогового права, так как в такого

рода решениях КС РФ не только толкует действующие нормы налогового законодательства, но и обеспечивает формирование новых элементов правового регулирования этой сферы общественных отношений. Необходимость рассмотрения решений КС РФ в качестве составного элемента системы источников налогового права предопределена особой юридической природой таких актов.

Таким образом, осуществленное исследование позволяет констатировать, что по своей природе решения КС РФ — не судебные прецеденты, а особый, самостоятельный вид источников налогового права. Решения Конституционного Суда РФ, имеющие нормативное содержание, правомерно отнести к источникам налогового права в формально-юридическом понимании этой категории. Уникальная, особая юридическая природа решений КС РФ проявляется в первую очередь в сочетании нормативных и доктринальных начал, а также в распространении их на наиболее важные вопросы, касающиеся всех отраслей права, в том числе и налогового. Признание судебных решений в качестве источника налогового права имеет не только теоретическую, но и практическую значимость. Благодаря такому использованию налоговое право становится более эффективным, менее пробельным и коллизионным.

Литература

1. Белякова А.В. Судебный прецедент в системе арбитражных судов Российской Федерации // Вестник арбитражной практики. 2021. № 2. С. 3—12.
2. Кривенкова М.В. Роль судебного прецедента в процессе развития права международной ответственности // Международное публичное и частное право. 2021. № 6. С. 33—36.
3. Тарабан Н.А. Источники российского конституционного права: соотношение статутных, прецедентных и доктринальных начал // Государственная власть и местное самоуправление. 2020. № 9. С. 3—7.
4. Вайпан В.А. Судебное усмотрение при разрешении экономических споров / Судейское усмотрение : сборник статей / Е.В. Авдеева, Г.А. Агафонова, М.Д. Беляев и др.; отв. ред. О.А. Егорова, В.А. Вайпан, Д.А. Фомин; сост. А.А. Суворов, Д.В. Кравченко. М. : Юстицинформ, 2020. С. 6—13.
5. Чунина М.С. Роль судебного нормотворчества в совершенствовании законодательного регулирования в Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. 2022. № 4. С. 11—24.
6. Татарин С.А. О некоторых особенностях нового законодательного регулирования статуса Конституционного Суда Российской Федерации // Государственная власть и местное самоуправление. 2022. № 1. С. 52—56.
7. Петров А.А. Правовые суперпозиции Конституционного Суда Российской Федерации: постановка проблемы // Российский юридический журнал. 2021. № 4. С. 7—19.
8. Тарабан Н.А. Становление судебного прецедента как источника материального права в условиях глобальной интеграции российской правовой системы // Администратор суда. 2019. № 4. С. 14—18.
9. Зайцев О.В. Роль судебных решений (прецедентов) и судебной практики в регулировании общественных отношений // Вестник гражданского процесса. 2018. № 2. С. 105—136.
10. Пономарева К.А. Судебные акты и акты «мягкого права» в системе источников налогового права // Налоги. 2018. № 6. С. 12—15.
11. Бондарь Н.С. Судебный конституционализм: доктрина и практика : монография / Бондарь Н.С. 2-е изд., перераб. М. : Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2016. 528 с. С. 131.
12. Сасов К.А. Конституционный Суд РФ о конституционных принципах в налоговом праве // Налоговое право в решениях КС РФ 2017 года : по материалам XV Междунар. научн.-практ. конф. (13—14 апреля 2018 г.) / под ред. С.Г. Пепеляева. М. : Статут, 2019. С. 26—33.

¹⁹ Комарова Г.В. Судебные акты в системе средств обеспечения согласованного функционирования финансовой системы страны // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. 2010. № 4 (19). С. 31—49.

²⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 13. Ст. 1602.

NOVELTIES IN THE LEGAL FORCE OF DECISIONS OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF THE RUSSIAN FEDERATION AND THEIR IMPORTANCE FOR TAX LAW

Iuliia Krokhhina²¹

Keywords: constitutional judicial review, constitutional law interpretation of challenged laws, law enforcement practice, judicial precedent, normativity, court rulings, taxation principles.

Abstract.

Purpose of the work: studying, based on the analysis of doctrinal views and practice of passing regulations on taxes and fees, the legal substance of the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation under the conditions of implementing new aspects of the status of the Constitutional Court of the Russian Federation and proving that the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation on taxation issues have a unique legal nature which allows to classify them as a special type of tax law sources.

Methods of study: the study is based on the methods of dialectics, formal legal and system analysis allowing a multi-faceted examination of the tendencies of impact of the legal stances of the Constitutional Court of the Russian Federation on the tax law sources system.

Results obtained. An analysis of scholarly views and normative features of the legal stances of the Constitutional Court of the Russian Federation on taxation issues is carried out in the paper, and the level of their integration into the tax law sources system is identified.

Based on critical reflections on the legal substance of the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation, the author came to a conclusion that the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation are by their nature an independent type of tax law sources. This special legal nature of the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation manifests itself in the first place in a combination of normative and doctrinal principles as well as in their extension to the most important relations being the subject of tax law.

Scholarly novelty: taking into account the novelties of legal regulation of the status of the Constitutional Court of the Russian Federation, in particular, updating of the legal force of its decisions, unique normative features of the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation caused by both immanent and modified powers of the Constitutional Court of the Russian Federation were identified. An attempt was made to justify the position on including the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation having a normative content in the tax law sources system.

References

1. Beliakova A.V. Sudebnyi pretsedent v sisteme arbitrazhnykh sudov Rossiiskoi Federatsii. Vestnik arbitrazhnoi praktiki, 2021, No. 2, pp. 3–12.
2. Krivenkova M.V. Rol' sudebnogo pretsedenta v protsesse razvitiia prava mezhdunarodnoi otvetstvennosti. Mezhdunarodnoe publichnoe i chastnoe pravo, 2021, No. 6, pp. 33–36.
3. Taraban N.A. Istochniki rossiiskogo konstitutsionnogo prava: sootnoshenie statutnykh, pretsedentnykh i doktrinal'nykh nachal. Gosudarstvennaia vlast' i mestnoe samoupravlenie, 2020, No. 9, pp. 3–7.
4. Vaipan V.A. Sudebnoe usmotrenie pri razreshenii ekonomicheskikh sporov. Sudeiskoe usmotrenie : sbornik statei. E.V. Avdeeva, G.A. Agafonova, M.D. Beliaev i dr.; otv. red. O.A. Egorova, V.A. Vaipan, D.A. Fomin; sost. A.A. Suvorov, D.V. Kravchenko. M. : Iustitsinform, 2020, pp. 6–13.
5. Chunina M.S. Rol' sudebnogo normotvorchestva v sovershenstvovanii zakonodatel'nogo regulirovaniia v Rossiiskoi Federatsii. Aktual'nye problemy rossiiskogo prava, 2022, No. 4, pp. 11–24.
6. Tatarinov S.A. O nekotorykh osobennostiakh novogo zakonodatel'nogo regulirovaniia statusa Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii. Gosudarstvennaia vlast' i mestnoe samoupravlenie, 2022, No. 1, pp. 52–56.
7. Petrov A.A. Pravovye superpozitsii Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii: postanovka problemy. Rossiiskii iuridicheskii zhurnal, 2021, No. 4, pp. 7–19.
8. Taraban N.A. Stanovlenie sudebnogo pretsedenta kak istochnika material'nogo prava v usloviakh global'noi integratsii rossiiskoi pravovoi sistemy. Administrator suda, 2019, No. 4, pp. 14–18.
9. Zaitsev O.V. Rol' sudebnykh reshenii (pretsedentov) i sudebnoi praktiki v regulirovanii obshchestvennykh otnoshenii. Vestnik grazhdanskogo protsessa, 2018, No. 2, pp. 105–136.
10. Ponomareva K.A. Sudebnye akty i akty "miagkogo prava" v sisteme istochnikov nalogovogo prava. Nalogi, 2018, No. 6, pp. 12–15.
11. Bondar' N.S. Sudebnyi konstitutsionalizm: doktrina i praktika : monografiia. Bondar' N.S. 2-e izd., pererab. M. : Norma, NITs INFRA-M, 2016. 528 pp. P. 131.
12. Sasov K.A. Konstitutsionnyi Sud RF o konstitutsionnykh printsipakh v nalogovom prave. Nalogovoe pravo v resheniiakh KS RF 2017 goda : po materialam XV Mezhdunar. nauchn.-prakt. konf. (13–14 apreliia 2018 g.). Pod red. S.G. Pepeliaeva. M. : Statut, 2019, pp. 26–33.

²¹ Iuliia Krokhhina, Dr.Sc. (Law), Professor, Head of the Department of Law Disciplines of the Higher School of State Audit (Faculty) of the Lomonosov Moscow State University, Moscow, Russian Federation. E-mail: jkrokhhina@mail.ru