**НДС-счета: нарушение конституционных основ налогообложения**

Мария Владимировна Андреева

В рамках объявленной редакцией дискуссии автор статьи рассматривает концепцию введения в России специальных НДС-счетов с позиций не столько ее целесообразности, эффективности и разумности, сколько соответствия конституционным нормам в сфере налогообложения. По мнению автора, предложенные правительством меры нарушают ряд принципов, закрепленных и гарантированных Конституцией РФ.

Единственной целью, которая преследуется при введении НДС-счетов, является борьба с недобросовестными налогоплательщиками. Вносимые предложения направлены на устранение злоупотреблений, связанных с уклонением от уплаты полученного от покупателя НДС или возмещением из бюджета налога, который в него не поступал.

Вместе с тем введение НДС-счетов означает регулирование налоговых отношений исходя из презумпции недобросовестности налогоплательщика. Иными словами, налогоплательщики заведомо поставлены в положение недобросовестных лиц, нарушающих законодательство о налогах и сборах. Посему государство считает необходимым предложить такие способы регулирования налоговых правоотношений, которые не позволят налогоплательщикам и далее нарушать закон.

Однако прежде чем вводить и использовать подобные способы, недобросовестность налогоплательщика должна быть доказана в установленном порядке. Так, в Определении от 14.05.2002 № 108-О Конституционный Суд РФ разъяснил, что именно налоговые органы обязаны доказывать обнаружившуюся недобросовестность налогоплательщика в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. В данном случае, напротив, налогоплательщик презюмируется недобросовестным, нарушающим налоговое законодательство до тех пор, пока сам не докажет обратное.

Регулирование налоговых отношений, исходя из презумпции недобросовестности налогоплательщика, противоречит выводам Конституционного Суда РФ, изложенным в постановлениях от 12.10.98 № 24-П, от 28.10.99 № 14-П, Определении от 25.07.2001 № 138-О. Суд неоднократно высказывался о том, что в сфере налоговых отношений действует как раз презумпция добросовестности налогоплательщика. В особом мнении к Постановлению от 04.04.96 № 9-П М.В. Баглай указал, что при выборе формы налогообложения любой законодатель обязан исходить из принципов добра и справедливости, закрепленных во введении к Конституции РФ. Это предполагает учет законодателем **презумпции добросовестности налогоплательщика** при регулировании налоговых отношений.

**Концепция введения НДС-счетов, которая исходит из предположения, что все налогоплательщики — потенциальные нарушители законодательства, не может быть одобрена, как нарушающая конституционные основы налогообложения.**

Предложенная концепция нарушает и другой конституционный принцип — **свободы экономической деятельности.** Он выражается в том, что каждый имеет право на использование своего имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ст. 8 и ч. 1 ст. 34 Конституции РФ).

Введение НДС-счетов означает установление правил налогообложения, способных привести к лишению налогоплательщиков (равно как и неплательщиков НДС[1](http://www.arbitr-praktika.ru/Arch/n_sp_200402_3.htm#1#1)) права на использование своего имущества в предпринимательской деятельности, а значит, и дохода (прибыли) от его использования.

Это обусловлено тем, что при реализации продавцом товаров (работ, услуг) часть денежных средств поступает на его НДС-счет. Указанные средства принадлежат на праве собственности продавцу товаров (работ, услуг), а не государству, поскольку до определения размера платежа, причитающегося к уплате по окончании налогового (отчетного) периода, налоговая обязанность отсутствует и никакая часть имущества плательщика не может рассматриваться в качестве налога. Однако в результате введения НДС-счетов значительные средства выводятся из хозяйственного оборота.

Концепция предполагает, что возврат излишне уплаченного или незаконно взысканного НДС осуществляется только на НДС-счета. Это может привести к тому, что сумма денежных средств на НДС-счетах индивидуального предпринимателя или организации будет многократно превышать суммы подлежащего уплате налога. Ограничение права на использование данных средств может повлечь невозможность исполнения обязательств перед кредиторами для налогоплательщиков, имеющих немалые суммы на таких счетах.

В Постановлении от 15.07.99 № 11-П Конституционный Суд РФ признал недопустимым установление правил налогообложения, способных привести к лишению предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставя под угрозу их дальнейшую деятельность, вплоть до ее прекращения.

В Постановлении от 30.07.2001 № 13-П Суд указал, что свобода предпринимательской и иной, не запрещенной законом экономической деятельности может быть ограничена федеральным законом «только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».

Ограничение свободы экономической деятельности в целях упрощения контроля государства за порядком исчисления и уплаты НДС не может считаться обоснованным с точки зрения конституционно значимых целей.

Введение НДС-счетов приведет к **противопоставлению конституционной обязанности каждого платить налоги** (ст. 57 Конституции РФ) и **конституционного права каждого на свободное использование своего имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности** (ч. 1 ст. 34). То есть одни конституционные права граждан, обеспеченные доходной частью бюджета, будут реализовываться за счет ущемления других конституционных прав — на использование гражданами своего имущества в экономической деятельности.

В Определении от 05.07.2002 № 203-О Конституционный Суд РФ признал подобное противопоставление недопустимым, а в Постановлении от 23.12.97 № 21-П отметил, что оно создает невозможность реализации, а следовательно, умаление равно защищаемых прав и законных интересов граждан.

Введение НДС-счетов нарушит также **конституционный принцип свободного перемещения финансовых средств,** поскольку ограничит право физических и юридических лиц производить расчеты между собой в части денежных средств, находящихся на НДС-счетах.

В Определении Конституционного Суда от 13.04.2000 говорится, что введение определенных правил наличных расчетов не является препятствием для свободного перемещения финансовых средств, поскольку «не лишает юридические лица возможности производить расчеты между собой в безналичном порядке без ограничения сумм и в любой из форм, предусмотренных законом».

НДС-счета, наоборот, станут препятствием для свободного перемещения финансовых средств, ибо лишат физические и юридические лица возможности производить расчеты между собой в части сумм, находящихся на данных счетах.

Концепция введения НДС-счетов неизбежно влечет **ограничение прав и свобод граждан и организаций,** наложение на них дополнительных обязанностей и ответственности. Однако подобные меры не могут быть оправданы, поскольку они **не адекватны социально необходимому результату.**

Предполагается ограничение права на распоряжение частью имущества, права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной, не запрещенной законом экономической деятельности.

На граждан и организации возлагаются дополнительные обязанности (открытие, ведение, закрытие НДС-счета, предоставление информации в налоговый орган о его открытии и закрытии и т. д.) и дополнительные административные затраты. Для кредитных организаций это создает новые обязанности по представлению в налоговые органы информации о движении денежных средств по таким счетам, информации об их открытии и закрытии.

В Постановлении от 18.02.2000 № 3-П, Определении от 06.06.2002 № 133- О Конституционный Суд указал, что «определяя средства и способы защиты государственных интересов, законодатель должен использовать лишь те меры, которые необходимы, строго обусловлены этими целями и исключают для конкретной правоприменительной ситуации возможность несоразмерного ограничения прав и свобод человека и гражданина. **Публичные интересы, перечисленные в ст. 55 (ч. 3) Конституции РФ, могут оправдывать правовые ограничения прав и свобод, только если такие ограничения адекватны социально необходимому результату; цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод».**

Государство может использовать различные способы и средства, направленные на борьбу со злоупотреблениями в порядке исчисления и уплаты НДС. Введение НДС-счетов – реализация наиболее удобного, рационального и наименее затратного для фискальных органов способа борьбы с правонарушениями. Однако этот способ приводит к излишнему и немотивированному обременению, не соответствующему требованию соразмерности и конституционно значимым целям допустимых ограничений прав и свобод.

Фактически введение НДС-счетов будет означать ограничение государством способов осуществления хозяйственной деятельности, обусловленное только одной причиной — нежеланием или неспособностью госорганов задействовать другие возможные средства защиты государственных интересов, не предусматривающие чрезмерных ограничений.

Так, в Определении от 14.05.2002 № 108-О Конституционный суд РФ отметил, что «в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе – в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов — осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам». Это, в частности, предусмотрено ст. 169 ГК РФ.

В рассматриваемом случае могут быть использованы такие способы контроля за исчислением и уплатой НДС, как ведение налогоплательщиками и представление в налоговые органы реестров выставленных и полученных счетов-фактур в электронном виде.

Введение НДС-счетов приводит к **регулированию гражданско-правовых отношений несвойственным для них публично-правовым методом,** поскольку устанавливает ограничения на общепризнанные и распространенные в гражданском обороте операции и формы расчетов (мена, зачет, отступное и др.).

Данная концепция предполагает, что НДС может быть уплачен только денежными средствами, в том числе при совершении товарообменных операций, взаимозачетов и других неденежных формах расчетов. При этом устанавливается прямой запрет на вычет сумм налога, уплаченных поставщикам при неденежных формах расчетов.

Конституционный Суд уже давал оценку такому ограничению, предполагающему уплату сумм налога только денежными средствами, отметив, что оно привело бы к **неправомерному перенесению публично-правового метода регулирования, применяемого в налоговых отношениях, основанных на властном подчинении одной стороны другой, на гражданско-правовые отношения, основанные на равенстве участников,** поскольку указанное положение относится к суммам, уплачиваемым не в бюджет, а поставщикам, т. е. непосредственно связано со способами (формами) расчетов между сторонами в договоре.

Кроме того, анализируемая концепция предполагает внесение изменений в гражданское законодательство. Это также приводит к регулированию гражданско-правовых отношений публично-правовым методом.

Ограничение на неденежные операции и формы расчетов, предусмотренное концепцией, означает **необоснованное ограничение государством добросовестной конкуренции и препятствует осуществлению предпринимательской деятельности** (ст. 8, 34 Конституции РФ).

В условиях отсутствия достаточных денежных средств для некоторых участников хозяйственного оборота только неденежные операции являются единственно возможными способами ведения экономической деятельности.

Для того чтобы получить вычет НДС при приобретении этими субъектами товаров (работ, услуг), им необходимо будет изыскивать денежные средства, перечислять их на свой НДС-счет, а затем на НДС-счет поставщика. Это приведет к необоснованному ограничению добросовестной конкуренции в отношении субъектов, которые не смогут вычесть НДС или будут вынуждены нести дополнительные затраты на заем денежных средств для расчетов по данному налогу.

В Постановлении от 19.06.2003 № 11-П закреплено, что правила налогообложения, приводящие к дисбалансу в обязанностях и правах участников гражданского оборота, «противоречат конституционному принципу добросовестной конкуренции и препятствуют свободной реализации конституционного права на осуществление предпринимательской деятельности, использование своих способностей и имущества».

Концепция введения НДС-счетов предусматривает изъятие денежных средств, находящихся на таких счетах, из конкурсной массы имущества, что приведет к **нарушению гарантий социальной защиты определенных групп граждан**.

Указанные средства направляются на уплату задолженности налогоплательщика по НДС и пеней. Только оставшиеся денежные средства включаются в конкурсную массу имущества должника. Таким образом, предложенная концепция изменяет закрепленную гражданским законодательством очередность погашения требований кредиторов и относит задолженность по налогу и пени к внеочередным требованиям.

Цель установления очередности — обеспечить преимущественное удовлетворение требований кредиторов по возмещению вреда жизни и здоровью, морального вреда, по выплате заработной платы, выходных пособий.

Отнесение задолженности по уплате НДС и пеней к внеочередным требованиям противоречит правовой позиции Конституционного Суда РФ. Ограничения, связанные с особым порядком предъявления и удовлетворения требований кредиторов, **направлены на предотвращение банкротства и восстановление платежеспособности должника, а также на создание условий для справедливого обеспечения экономических и юридических интересов всех кредиторов,** включая лиц, в отношении которых необходимо введение дополнительных гарантий социальной защиты (Определение от 03.10.2002 № 231-О).

1 Проектом Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» предусмотрено, что «НДС-счет открывается организациями и индивидуальными предпринимателями, в том числе освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьей 145 настоящего Кодекса; осуществляющими операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); **не являющимися налогоплательщиками налога** (за исключением физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей)» ( ст. 169.1).