**Плата за загрязнение окружающей среды: интересы бюджета против закона**

Костин Александр Александрович, налоговый адвокат

В последнее время в отечественной правоприменительной практике довольно широкое распространение получило странное и в то же время опасное явление – принятие решений судами и другими правоприменительными органами не на основании закона, а исходя из интересов государства, вне зависимости, являются ли соответствующие притязания государства законными и обоснованными и нарушают ли такие интересы государства права граждан. Особенно остро данный вопрос стоит в сфере налогового права. Зачастую, соблюдая интересы бюджета, правоприменители нарушают законные права и интересы налогоплательщиков, причем как граждан, так и субъектов предпринимательской деятельности.

Примеров в настоящее время более чем достаточно. Можно упомянуть и Постановление Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 г. №2-П, которым признанный неконституционным налог с продаж налогоплательщики обязаны были уплачивать еще год, т.е. до 1 января 2002 года. В этом же ряду стоит и Определение Конституционного Суда РФ от 09.04.2002 г. №82-О, предписывающее уплачивать неконституционные отчисления в пользу территориальных подразделений противопожарной службы (Определение КС РФ от 13.11.2001 г. №239-О) до 1 января 2003 года. Во всех перечисленных случаях Конституционный Суд руководствовался интересами бюджета, при том, что Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде РФ» не предусматривает возможности отсрочки исполнения решений Конституционного Суда. Напротив, статьей 79 ФКЗ «О Конституционном Суде РФ» установлено, что решения КС РФ вступают в силу немедленно после их провозглашения, акты и положения, признанные неконституционными, утрачивают силу.

Последним примером подобного подхода правоприменительной практики является Определение Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 года №284-О. Названным Определением фактически перечеркнуто Решение Верховного Суда от 28.03.2002 г. №ГКПИ 2002-178, которым взимание платы за загрязнение окружающей среды было признано незаконным, поскольку такой налоговый платеж был установлен вопреки требованиям ст.57 Конституции РФ не законом, а нормативным актом органа исполнительной власти – Постановлением Правительства РФ №632. Тем не менее, Конституционный Суд не только не принял во внимание доводы, приведенные Верховным Судом, но и в очередной раз «сыграл» в пользу бюджета, указав, что плата за загрязнение Конституции РФ не противоречит и должна уплачиваться всеми налогоплательщиками.

Объяснение такому подходу можно найти в выступлении одного из должностных лиц Министерства по налогам и сборам РФ на конференции, посвященной проблемам налогообложения. Оказалось, что потери консолидированного бюджета Российской Федерации от возврата платы за загрязнение могут составить до 9 млрд. рублей. При этом сотрудник МНС скромно добавил, что «потери бюджета удалось предотвратить». Вопрос остается только один: каким образом предотвратить и как данные, по сути «административные» способы решения проблем бюджета связаны с Основным законом страны – Конституцией РФ, принятой девять лет назад в 1993 году?

Рассмотрим теперь правовую позицию Конституционного Суда РФ, а также Министерства по налогам и сборам по указанному вопросу и постараемся доказать ее полную юридическую несостоятельность.

Во-первых, довольно интересно то, как определил свой статус КС РФ, назвав себя «судебной инстанцией, окончательно разрешающей такие публично-правовые споры». Кроме того, КС РФ отметил, что «решение суда общей юрисдикции, которым нормативный акт Правительства Российской Федерации признан противоречащим федеральному закону, не является подтверждением недействительности нормативного акта Правительства Российской Федерации, его отмены самим судом, тем более лишения его юридической силы с момента издания, а означает лишь признание его недействующим и, следовательно, с момента вступления решения суда в силу не подлежащим применению».

Интересно, что именно Конституция РФ устанавливает четыре формы осуществления правосудия в Российской Федерации: гражданское, административное, уголовное и конституционное. Конституционный Суд лишь проверяет соответствие нормативных правовых актов Конституции РФ, вместе с тем к полномочиям судов общей юрисдикции и арбитражных судов относится проверка соответствия нормативных актов федеральным законам, что следует из положений ст.ст.126 и 127 Конституции РФ. Причем нигде нет упоминания о «высшей судебной инстанции», которая бы наделялась полномочиями на «окончательное» рассмотрение публично-правовых споров, а также имела право на отмену решений судов других ветвей судебной власти. Напротив, как не раз отмечал КС РФ в своих решениях, проверка решений судов общей юрисдикции и арбитражных судов не входит в компетенцию КС, который призван лишь устанавливать соответствие тех или иных правовых норм Конституции РФ. Иное противоречило бы основным принципам судопроизводства, заложенным в Конституции РФ и означало бы фактическую утрату другими судебными инстанциями, кроме КС РФ, самостоятельности в принятии решений, руководствуясь только законом.

В обоснование приведенного выше довода, Конституционный Суд сослался на правовые позиции, выраженные им в ранее принятых решениях. В то же время, в Постановлении от 11 апреля 2000 г. №6-П КС РФ установил совершенно обратное: «такой подход к разграничению компетенции ... не отрицает правомочия судов общей юрисдикции подтверждать недействительность законов субъекта Российской Федерации, содержащих такие же положения, какие уже были признаны неконституционными Конституционным Судом Российской Федерации, т.е. основывать свое решение на соответствующем решении Конституционного Суда Российской Федерации». Верховный Суд РФ в Определении №КАС 02-232 как раз и сослался на правовую позицию КС РФ, выраженную им в Постановлении №16-П, и раскрывающую понятие «законно установленные налоги и сборы». К названному Постановлению мы вернемся ниже.

В Постановлении от 16.06.1998 г. №19-П КС РФ прямо указал, что его к исключительной компетенции относится лишь проверка норм на соответствие последних Конституции РФ. Суды общей юрисдикции обязаны обратиться с запросом в КС РФ только в случае возникновения вопроса о конституционности федерального закона, а не подзаконного акта. В то же время невозможность проверки судами нормативного правового акта на соответствие закону привело бы к необоснованному расширению компетенции Конституционного Суда и ограничению полномочий иных судебных инстанций.

Далее, рассмотрим вопрос о законности установления платы за загрязнение окружающей среды Постановлением Правительства РФ во взаимосвязи с принципом «законно установленных налогов и сборов», закрепленным в ст.57 Конституции РФ.

Решением Верховного Суда РФ от 28.03.2002 г. №ГКПИ 2002-178, оставленным в силе Определением Кассационной инстанции от 04.06.2002 г. №КАС 02-232, признано незаконным (недействительным) Постановление Правительства РФ от 28.08.1992 г. №632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия». В то же время, Министерство РФ по налогам и сборам Письмом от 23.07.2002 г. №НА-6-21/1065@ разъяснило, что Постановление №632 признано недействительным с момента вступления Решения ВС РФ в законную силу (4 июня 2002 года), а уплаченные до указанной даты суммы возврату налогоплательщикам не подлежат. При этом, МНС РФ в обоснование своей позиции указало, что «правовой акт признается недействующим и не влекущим правовых последствий со дня его издания в случаях:

если он издан органом или должностным лицом при отсутствии соответствующих полномочий;

если не был опубликован для всеобщего сведения.

Постановление к правовым актам, которые признаются недействующими и не влекущими правовых последствий со дня его издания, не относится, поскольку оно было издано во исполнение статей 6 и 20 Закона РСФСР от 19 декабря 1991 г. N 2060-1 "Об охране окружающей природной среды" и опубликовано для всеобщего сведения в "Собрании актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации", 1992, N 10, ст. 726, а также в "Российской газете", N 205 от 16 сентября 1992 года».

Однако позиция налоговых органов не основана на законе и противоречит основным конституционным принципам налогообложения.

В соответствии с частью третьей ст.239.8 ГПК РСФСР, с момента вступления в законную силу решения суда о признании нормативного акта либо отдельной его части незаконными этот акт или его отдельная часть считаются недействующими.

Положения указанной статьи были разъяснены в п.9 Постановления Пленума Верховного суда РФ №5 от 27 апреля 1993 года, в соответствии с которым, если правовой акт издан органом или должностным лицом при отсутствии соответствующих полномочий или не был опубликован для всеобщего сведения либо не был зарегистрирован, когда опубликование или государственная регистрация являлись обязательными, то такой акт признается недействующим и не влекущим правовых последствий со дня его издания.

Аналогичная позиция изложена в п.17 Постановления Пленума Верховного суда РФ №10 от 21 декабря 1993 года.

Правительство РФ не обладало на момент принятия Постановления №632 полномочиями на установление налогов и сборов.

Закон РФ «Об охране окружающей среды» был принят 19 декабря 1991 года, т.е. до Закона РФ «Об основах налоговой системы» и до Конституции РФ и не мог руководствоваться установленными в них принципами. Однако, установив принцип платности пользования природными ресурсами (ст.20), Закон в то же время не определил порядок исчисления и уплаты платежей за природопользование. Следуя правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 11.11.1997 г. №16-П, необходимо подчеркнуть, что установить налог – не значит просто дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налогового обязательства. Некоторые из таких элементов перечислены в ст.11 Закона РФ «Об основах налоговой системы».

Компетенция Правительства РФ была установлена ст.ст.6, 20 Закона: Правительству РФ было делегировано право определять порядок исчисления и применения нормативов платы за использование природных ресурсов.

Постановление Правительства №632 не соответствовало действовавшему до принятия Конституции РФ 1993 года законодательству и прежде всего Конституции РФ 1978 года.

Положения Конституции 1978 года, регулирующие отношения налогообложения фактически вошли в действующую Конституцию РФ, так норма о том, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст.67.8. Конституции 1978 года), действующая на момент принятия Постановления №632, без изменения включена в статью 57 действующей Конституции РФ 1993 года.

Согласно п. 6 ст. 109 Конституции РФ от 12.04.1978 года (с изменениями и дополнениями, внесенными Законом РСФСР от 27 октября 1989 г. и действующими на момент принятия Постановления Правительства №632 от 28 августа 1992 года) регулирование отношений налогообложения осуществлялось Верховным Советом в законодательном порядке.

Установленная в п.6 ст.109 Конституции 1978 года норма о законодательном регулировании отношений налогообложения отражена в п.3 ст. 75 действующей Конституции РФ. Следовательно, Правительством РФ нарушен один из основополагающих конституционных принципов, согласно которому налоги могут быть установлены только в законодательной процедуре.

27 декабря 1991 года был принят Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ». В соответствии со ст.19 Основ, платежи за пользование природными ресурсами относятся к федеральным налогам. Согласно ст.1 Основ «установление и отмена налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также льгот их плательщикам осуществляются Верховным Советом Российской Федерации и другими органами государственной власти в соответствии с настоящим Законом.» Причем, под налогом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. На основании ст.11 Основ обязанности налогоплательщика возникают при наличии у него объекта налогообложения и по основаниям, установленным законодательными актами. Следовательно, с момента принятия Основ, платежи за пользование природными ресурсами могли устанавливаться только законом с обязательным определением всех элементов налогообложения.

Приведенный принцип установления налогов только законом был закреплен Постановлением Верховного Совета РФ от 10.07.1992 г. №3255-1 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации». В целях систематизации налогового законодательства РФ и упорядочения законотворческой деятельности в вопросах налогообложения ВС РФ указал, что федеральные налоги (в том числе размеры их ставок и налоговые льготы) в соответствии с Законом Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" устанавливаются только законодательными актами Российской Федерации, принимаемыми Верховным Советом Российской Федерации в форме законов и постановлений по вопросам налогообложения, и нормативными актами соответствующих органов, определяемыми этими законодательными актами. Изменение режима налогообложения по указанным налогам осуществляется путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт Российской Федерации по конкретному налогу. То есть предусматривалась обязанность принятия именно закона о налоге, а не установления каких-либо правил налогообложения в законодательных актах других отраслей права.

Применение соответствующих положений Основ и Постановления ВС РФ №3255-1 обусловлено принципом приоритета более поздней правовой нормы по отношению к принятой ранее. Примером применения данного принципа в судебной практике может служить Решение Верховного Суда РФ от 10.12.1996 г. №ГКПИ 96-325-339: «...при разрешении настоящего спора суд учитывает и то, что положение ст. 15 ... введено в действие с 1 июля 1992 года, тогда как ст. 855 ГК РФ принята позднее и действует с 15 августа 1996 г., следовательно, именно эта норма ... подлежит применению при разрешении спора».

Правительство РФ приняло Постановление №632 лишь 28.08.1992 г., т.е. после вступления в силу приведенных выше законодательных актов и в нарушение норм Конституции РФ 1978 года. Таким образом, на момент принятия указанного Постановления, определение порядка исчисления и уплаты налоговых платежей уже не входило в компетенцию Правительства.

С принятием 12 декабря 1993 года Конституции РФ, рассмотренный выше принцип установления налоговых платежей только законом получил закрепление в ст.57 Конституции РФ, согласно которой «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». В многочисленных постановлениях Конституционный Суд РФ неоднократно отмечал, что налогоплательщик обязан уплачивать только «законно установленные» налоги и сборы. Федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными», если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, то есть федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством (Постановление КС РФ от 18.02.1997 г. №3-П).

Следовательно, если обязанность по уплате налога была установлена незаконно нормативным правовым актом органа исполнительной власти – Правительства РФ, то для уплаты налога, а значит и для лишения права собственности на имущество налогоплательщиков нет никаких оснований. Иными словами, те суммы, которые были перечислены в бюджет на основании нормативных актов, признанных в последствии незаконными, налогами в их действительном смысле не являются.

Согласно п.2 Заключительных и переходных положений Конституции РФ законы и другие правовые акты, действовавшие на территории Российской Федерации до вступления в силу Конституции (25.12.1993 г.), применяются в части, не противоречащей Конституции Российской Федерации. Таким образом, с момента вступления в силу Конституции РФ Постановление №632 не могло применяться как противоречащее Основному закону вне зависимости от признания его незаконным решением Верховного Суда РФ.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 11 ноября 1997 г. №16-П прямо указал, что установить налог или сбор можно только законом; налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться "законно установленными", установить налог или сбор - не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств.

Таким образом, налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства.

Конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти.

Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

В Определении от 10.12.2002 г. №284-О содержится прямо противоположная точка зрения – сборы могут устанавливаться не только законом, но и подзаконными актами. Таким образом, налицо непоследовательность Конституционного Суда РФ, отказ от ранее выработанного принципа законно установленных налогов и сборов в угоду фискальным интересам государства. Данный факт тем более не может не быть замеченным и подвергнутым осуждению, поскольку решения КС РФ не могут быть обжалованы. Единственной возможностью защиты своих прав остается обращение в международные органы, и в первую очередь – в Европейский суд по правам человека. Однако учитывая довольно длительную процедуру рассмотрения дел в названном суде, а также известную сложность в подготовке документов и ведению процесса, следует констатировать, что на такой шаг пойдут немногие налогоплательщики.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 17 декабря 1996 г. №20-П, право частной собственности охраняется законом (часть 1 статьи 35 Конституции РФ).

Вместе с тем право частной собственности по смыслу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации может быть ограничено федеральным законом, но 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.

Статья 18 Конституции РФ устанавливает, что права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими. Именно права и свободы определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием.

Это соответствует общепризнанным принципам и нормам международного права, в частности Всеобщей декларации прав человека от 10 декабря 1948 года, согласно которой каждый человек имеет обязанности перед обществом, в котором только и возможно свободное и полное развитие его личности (часть первая статьи 29); при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе (часть вторая статьи 29). Аналогичное положение о допустимости ограничения прав человека и гражданина предусмотрено также Международным пактом об экономических, социальных и культурных правах от 19 декабря 1966 года (статья 4).

Законодатель (Верховный Совет РФ) должен был самостоятельно реализовать предоставленные ему Конституцией РФ полномочия. Делегирование полномочий законодателя органам исполнительной власти Конституцией не предусмотрено. Это отметил и Конституционный Суд РФ в Постановлении от 11 ноября 1997 г. №16-П наделение законодательного органа Российской Федерации конституционными полномочиями устанавливать налоги означает также обязанность самостоятельно реализовывать эти полномочия.

Верховный Суд РФ, признавая Постановление №632 недействительным, в Решении №ГКПИ 2002-178 указал, что отнесение к ведению Правительства РФ установления существенных элементов налогового обязательства не соответствует закрепленному действующим законодательством разграничению полномочий между органами законодательной и исполнительной власти.

В соответствии с п.5 ст.3 НК РФ, федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются настоящим Кодексом. Верховный Суд РФ в своем Определении от 04.06.2002 г. №КАС 02-232 отметил, что в соответствии с ч. 1 ст. 115 Конституции Российской Федерации деятельность Правительства Российской Федерации осуществляется на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных законов, нормативных указов Президента Российской Федерации. При этом, установление федеральных налогов отнесено к исключительной компетенции законодателя, а не к компетенции Правительства, и введение Правительством РФ такого налога обоснованно было расценено судом как нарушение определенного порядка введения федеральных налогов и сборов.

Конституция РФ и принятый на ее основании Федеральный конституционный закон «О Правительстве Российской Федерации» не предусматривают компетенции Правительства РФ в сфере установления федеральных налогов. Таким образом, ВС РФ признал, что Постановление №632 принято Правительством РФ без соответствующих полномочий.

Конституционный принцип законного установления налогов и сборов был положен и в основу Налогового кодекса РФ, часть первая которого вступила в силу с 01.01.1999 г. В соответствии с п.5 ст.3 НК РФ федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК либо установленные в ином порядке, чем это определено НК. Согласно ст.17 НК налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Плата за загрязнение окружающей среды не была установлена ни Налоговым кодексом, ни другим законодательным актом о налогах и сборах.

В соответствии с п.3 ст.3 НК РФ недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. Исходя из данного принципа, а также определения налога как обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности денежных средств, можно заключить, что незаконно установленный налог препятствует осуществлению налогоплательщиками права собственности, гарантированного им ст.35 Конституции РФ.

Интересен также тот факт, что плата за загрязнение окружающей среды названа Конституционным Судом в Определении №284-О не налогом, а сбором. Следует не согласиться с таким подходом, для чего необходимо проанализировать основные отличия правовой природы налога и сбора. Налог - это индивидуальный безвозмездный платеж в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, а сбор - это взнос, уплата которого плательщиком является одним из условий совершения в отношении него государственными органами, органами местного самоуправления и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). Такое определение приводит Налоговый кодекс РФ в статье 8.

Следовательно, основным отличительным признаком сбора является его индивидуальная возмездность, чего нельзя сказать о плате за загрязнение окружающей среды. Налогоплательщик не получает ничего взамен за уплаченные им в бюджет суммы. В частности, государство не гарантирует налогоплательщику благоприятную окружающую среду в зависимости от уплаты либо неуплаты данного платежа. Обязанность по обеспечению благоприятной окружающей среды является для государства конституционной и не может быть обусловлена выполнением налогоплательщиками каких-либо встречных обязательств.

Если воспринять подход КС РФ к определению платы за загрязнение в качестве сбора, то можно любой налог отнести к категории сбора. Например, налог на пользователей автомобильных дорог можно назвать сбором, взимаемым для покрытия затрат государства на ремонт и создание автомобильных дорог общего пользования. Логика та же, проблема в одном – индивидуальная возмездность отсутствует.

В то же время, любой налог возмезден и предназначен для покрытия определенных расходов государства. И в отличие от сбора сущность налога состоит в его «общей» возмездности, в невозможности налогоплательщика требовать получения последним от государства определенного набора социальных благ в обмен на уплату налога и в зависимости от суммы налога, перечисленной в бюджет.

Кроме того, в отличие от сбора, государство не совершает никаких юридически значимых действий в отношении налогоплательщика в обмен на перечисление определенной суммы платы за загрязнение окружающей среды.

Предположение же Конституционного Суда о том, что взимание платы за загрязнение окружающей среды обусловлено включением последней в доходы бюджетов, еще раз подтверждает тезис о крайней непоследовательности КС РФ в принятии решений. Ведь еще в Постановлении от 18 февраля 1997 года №3-П КС РФ указал, что федеральные налоги и сборы и федеральный бюджет - самостоятельные сферы правового регулирования, что требует, в частности, установления федеральных налогов и сборов федеральными налоговыми законами. И если такую непоследовательность допускает суд, решения которого окончательны и не подлежат обжалованию, остается надолго забыть про тезис о правовом государстве и о возможности построения такового в России в ближайшее время.

Следует отметить, что Арбитражный процессуальный кодекс РФ предоставляет налогоплательщику дополнительные гарантии защиты нарушенных прав. Так, ст.13 АПК РФ устанавливает, что арбитражный суд, установив при рассмотрении дела несоответствие нормативного правового акта иному имеющему большую юридическую силу нормативному правовому акту, в том числе издание его с превышением полномочий, принимает судебный акт в соответствии с нормативным правовым актом, имеющим большую юридическую силу. Следует заметить, что законодателем приведенный принцип приоритета нормативного акта, имеющего большую юридическую силу, при рассмотрении дела был расширен по сравнению с АПК РФ 1995 года. Ранее в ст.11 АПК данное правило было сформулировано следующим образом: «арбитражный суд, установив при рассмотрении дела несоответствие акта государственного органа, органа местного самоуправления, иного органа закону, в том числе издание его с превышением полномочий, принимает решение в соответствии с законом». Таким образом, издание нормативного акта с превышением полномочий является лишь одним из возможных оснований для противоречия акту с большей юридической силой, и, соответственно одним из оснований применения именно нормативного акта большей юридической силы.

Как было показано выше, Постановление №632 противоречит целому ряду нормативных правовых актов, имеющих большую юридическую силу, а именно: Закону РФ «Об основах налоговой системы в РФ», Постановлению ВС РФ №3255-1, Конституции РФ, Налоговому кодексу РФ, а значит не подлежит применению арбитражным судом при рассмотрении конкретного дела.

Но даже руководствуясь правовой позицией Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении №284-О, налогоплательщик может уменьшить сумму платы за загрязнение окружающей среды в 94 раза, при этом вернув излишне уплаченные суммы из бюджета.

Постановлением №632 установлен только порядок определения платы за загрязнение окружающей природной среды. При этом согласно п.2 Постановления №632 определение базовых нормативов платы возложено на Минприроды РФ и некоторые другие органы исполнительной власти. Причем, органы исполнительной власти субъектов РФ также получали право утверждать базовые нормативы. Следовательно, базовые нормативы, являющиеся по своей правовой природе налоговыми ставками по федеральным налогам, к которым и относятся платежи за пользование природными ресурсами, устанавливались в том числе и региональными государственными органами!

Базовые нормативы были утверждены совместным Письмом Минприроды РФ, Минэкономики РФ и Минфина РФ от 27.11.1992 г. В дальнейшем, неоднократно письмами Минприроды РФ, Госкомэкологии РФ и Министерства природных ресурсов РФ устанавливались коэффициенты индексации платы за загрязнение окружающей среды (в размере до 94 раз). Следует заметить, что ни один из указанных документов не был зарегистрирован в Министерстве юстиции РФ и не был опубликован для всеобщего сведения.

Государственная регистрация ведомственных нормативных актов была предусмотрена Постановлением Правительства РФ от 08.05.1992 г. №305, в соответствии с п.1 которого государственная регистрация нормативных актов министерств и ведомств Российской Федерации, затрагивающих права и законные интересы граждан или носящих межведомственный характер, вводится с 15 мая 1992 г. Причем, ведомственные нормативные акты вступают в силу со дня присвоения им номера государственной регистрации, если в самом акте не установлен более поздний срок вступления в силу.

Указом Президента РФ от 21.01.1993 г. №104 «О нормативных актах центральных органов государственного управления Российской Федерации» в целях усиления защиты прав, свобод и законных интересов граждан, совершенствования правового регулирования и обеспечения соответствия законодательству актов, издаваемых министерствами и ведомствами Российской Федерации, установлено, что «акты, не прошедшие государственную регистрацию, а также зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут за собой правовых последствий как не вступившие в силу и не могут служить законным основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения каких бы то ни было санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний; на указанные акты нельзя ссылаться при разрешении споров». На основании Указа Президента №104 Правительством РФ были утверждены Правила подготовки ведомственных нормативных актов, содержащие аналогичные положения (Постановление от 27.03.1993 г. №722).

Принцип обязательного опубликования официально для всеобщего сведения правовых актов органов государственной власти получил свое закрепление в п.3 ст.15 Конституции РФ, в соответствии с которой неопубликованные нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться.

Определение понятий «нормативный правовой акт» и «норма права» приведены в Постановлении Государственной Думы от 11.11.1996 г. №781-II ГД «Об обращении в Конституционный Суд РФ»: «нормативный правовой акт - это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм. В свою очередь, под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение».

Указом Президента РФ от 23.05.1996 г. №763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента РФ, Правительства РФ и нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти» также предусмотрено, что нормативные акты органов государственной власти вступают в силу по истечении десяти дней со дня их официального опубликования. На неопубликованные акты нельзя ссылаться при разрешении споров. Постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 г. «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти и их государственной регистрации» установлено, что нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

Таким образом, базовые нормативы, утвержденные письмами Минприроды, не являются нормативными актами и не могут применяться на основании п.3 ст.15 Конституции РФ, о чем и указано в Определении Верховного Суда РФ от 28 июня 2002 года №ГКПИ 2002-686. Следовательно, налогоплательщик имеет право, не руководствуясь указанными письмами, пересчитать сумму платы за загрязнение окружающей среды исходя из тех налоговых ставок, которые были установлены в 1992 году.

С учетом вышеизложенного, можно утверждать, что плата за загрязнение окружающей среды не законно установлена и не должна взиматься на всей территории Российской Федерации. Доводы Конституционного Суда РФ и МНС РФ, не выдерживают никакой критики как не основанные на законе и противоречащие прежде всего основополагающим конституционным принципам.

В заключение хотелось бы отметить, что государство, используя неправовые методы для защиты интересов бюджета, само порождает произвол и коррупцию, и не только в сфере налогового администрирования. Следует вспомнить слова известного отечественного теоретика права С.С. Алексеева: «когда власть пытается подчинить себе правовые институты, так «обработать» их и таким образом ввести в существующую общественную и государственную систему, чтобы они стали послушной игрушкой в руках властвующих ... происходит деформация права, превращающегося в «видимость права» [1].

Так что следует задуматься, к чему мы движемся – к правовому государству, или к государству авторитарному, построенному на подавлении прав человека и гражданина.

**Список литературы**

 [1] Алексеев С.С. Право: азбука, теория, философия. М., 1999, с. 332.