Практика Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения

С. В. Разгулин, советник налоговой службы Российской Федерации II ранга

Большое влияние на процесс реформирования налогового законодательства оказывает деятельность судебных органов, особенно Конституционного Суда РФ. Его решения раскрывают основные начала законодательства о налогах и сборах, определяют последовательность проведения налоговой реформы.

Тем важнее обратить пристальное внимание на некоторые решения Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения, принятые в последнее время, а также на последующую реализацию его выводов в законодательстве. Речь, в частности, идет о порядке вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, понятиях «налог» и «сбор», определении элементов налогообложения.

Согласно Определению Конституционного Суда РФ от 01.07.99 № 111-О конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый из ст. 8 и 34 Конституции РФ, требует от соответствующих органов определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы2.

По общему правилу, закрепленному в ст. 5 Налогового кодекса РФ, законодательные акты о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Практика выявляет неготовность законодательной власти всех уровней соблюдать нормы ст. 5 Кодекса, содержащие гарантии от внезапных изменений налогового законодательства.

При рассмотрении запросов о соответствии Конституции РФ законодательных актов о налогах и сборах Конституционный Суд РФ непоследователен в отношении применения ст. 5 НК РФ. Так, оценивая правомерность введения в действие с 01.02.99 Закона Кировской области «О налоге с продаж», опубликованного 21.01.99, Конституционный Суд РФ ограничился указанием на возможность введения его в действие по крайней мере не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования (Постановление от 30.01.2001 № 2-П).

Однако в указанный период действовал п. 1 ст. 5 Кодекса, согласно которому акты законодательства субъектов РФ, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования3.

Таким образом, названный Закон Кировской области при существовавших на тот момент требованиях Кодекса мог вступить в силу не ранее 01.01.2000.

В судебном разбирательстве по делу индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения, Конституционным Судом РФ установлено, что изменение налоговой базы по единому социальному налогу с 01.01.2002, предусмотренное Федеральным законом от 31.12.2001 № 198-ФЗ, значительно увеличивает налоговое бремя (в результате поправок база определялась как произведение валовой выручки и коэффициента 0,1, а ранее – как сумма доходов, полученных за налоговый период и в денежной, и в натуральной форме от предпринимательской деятельности в РФ, за вычетом расходов, связанных с их извлечением).

Следовательно, период, по истечении которого соответствующий акт вступает в силу, не может быть меньше установленного Кодексом. Налоговый период по единому социальному налогу – календарный год (ст. 240 Кодекса). Значит, вступление в силу опубликованных 31.12.2001 поправок в главу о едином социальном налоге, ухудшающих положение налогоплательщиков, возможно не ранее 01.01.2003.

Но Конституционный Суд РФ указывает более ранний срок – не ранее 01.02.2002 – по истечении всего лишь одного месяца со дня опубликования текста поправок (Определение от 08.04.2003 № 159-О).

Принцип законного установления налога не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего налог, процедуре его принятия и введения в действие4. Содержание акта должно соответствовать конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ).

Пунктами 1 и 3 ст. 3 Кодекса установлен запрет на произвольный характер налогов, т. е. установление налога без учета экономических оснований и фактической способности налогоплательщика к его уплате.

Согласно ст. 38 Кодекса доход может являться объектом налогообложения. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Материальная выгода должна определяться в соответствии с главами части второй Кодекса (ст. 41), в частности главой 23 «Налог на доходы физических лиц». Однако данная глава прямо не содержит порядка определения выгоды, полученной в результате выигрыша.

Конституционный Суд РФ сделал вывод о допустимости обложения налогом дохода, получаемого в каждом случае выигрыша, а не прибыли – суммы, составляющей разницу, на которую доход превышает затраты. Денежное выражение результата участия в игре может быть для участника игры как положительным, так и отрицательным5.

Но тем самым допускается приравнивание выигрыша к сумме выплачиваемых наличных денежных средств. Налогообложение всей получаемой суммы по выигрышу приводит к смешению объекта налогообложения (доход) с налоговой базой (денежным выражением доходов, подлежащих налогообложению), что не соответствует природе указанного налога.

Другим характерным примером является налог с продаж.

Постановлением Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П было признано неконституционным определение Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» круга плательщиков налога с продаж в зависимости от формы осуществления ими расчетов. Произвольное и немотивированное приравнивание расчетов в безналичном порядке к наличным расчетам ставило юридических лиц, приобретающих товары по безналичному расчету, и индивидуальных предпринимателей (их безналичные расчеты приравнены к наличным) в неравное положение, обусловленное различием организационно-правовых форм их хозяйственной деятельности.

С 2002 г. введена в действие глава 27 «Налог с продаж» НК РФ.

В Определении Конституционного Суда РФ от 14.01.2003 № 129-О рассматривались положения ст. 349 НК РФ в части, касающейся уплаты налога с продаж со стоимости продукции, реализованной индивидуальным предпринимателям за наличный расчет.

По мнению одного из участников налоговых отношений – МНС России, выраженному в Письме от 29.04.2002 № ВГ-6-03/638 и адресованному нижестоящим налоговым органам, операции по реализации товаров индивидуальным предпринимателям за наличный расчет признаются объектом обложения по налогу с продаж. Возможность такого толкования предоставила ст. 349 Кодекса, признавшая объектом налогообложения реализацию товаров (работ, услуг) физическим лицам, в совокупности со ст. 11, которая под физическими лицами понимает также индивидуальных предпринимателей.

Избранный в Письме от 29.04.2002 № ВГ-6-03/638 подход к определению обязанностей налогоплательщика игнорирует решение Конституционного Суда от 30.01.2001. В нем установлено, что положение индивидуального предпринимателя в качестве плательщика налога с продаж противоречит сущности этого налога как налога на потребление, ибо не исключается применение налога с продаж в отношениях между собой двух хозяйствующих субъектов и одновременно плательщиков данного налога.

Соответствующее законодательное регулирование и правоприменительная практика нарушают конституционные принципы равенства и справедливости, поскольку равные по статусу субъекты находятся в неравном положении в зависимости от организационно-правовой формы их хозяйственной деятельности (реализация товаров юридическим лицам налогом с продаж не облагается).

Однако Конституционный Суд РФ Определением от 14.01.2003 № 129-О продлевает неконституционность понимания положений Кодекса о налоге с продаж еще почти на год – до 01.01.2004. Напомним, что и первоначальное решение от 30.01.2001 о признании неконституционным налога с продаж, взимавшегося на основе Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», содержало отсрочку исполнения до 2002 г.

Общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом, а также из специальных принципов юридической ответственности. Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обусловливающих индивидуализацию при применении взыскания. Названные принципы привлечения к ответственности в равной мере относятся к физическим и юридическим лицам.

К сожалению, включение некоторых норм в НК РФ производится без учета позиций Конституционного Суда РФ.

Кодексом установлена обязанность налогоплательщика по регистрации в налоговом органе объектов обложения налогом на игорный бизнес (глава 29). Ее неисполнение (неуведомление налогового органа об объектах налогообложения) влечет взыскание штрафа: трехкратная ставка налога для соответствующего объекта налогообложения, который должен был быть зарегистрирован, и шестикратная, если нарушение допущено более одного раза (ст. 366 НК РФ).

Приведенные формулировки составов правонарушений не отвечают критериям определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы. Представляется, что установленная ст. 366 Кодекса ответственность в действительности не обусловливается характером, степенью общественной вредности, последствиями правонарушения, а также наличием вины правонарушителя.

Максимальный размер налоговой санкции, предусмотренный ст. 122 НК РФ, составляет 40% от неуплаченной суммы налога за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), совершенных умышленно. Подлежащие принудительному взысканию суммы штрафов по ст. 366 Кодекса в совокупности многократно превышают размер налогового обязательства. Вышеназванные обстоятельства могут стать причиной судебных разбирательств, в том числе в Конституционном Суде РФ.

В этой связи целесообразно коснуться вопроса о правомерности взимания иных обязательных отчислений.

Статьей 10 Федерального закона от 21.12.94 № 69-ФЗ «О пожарной безопасности» предусмотрено, что для выполнения возложенных на пожарную охрану задач органами местного самоуправления устанавливаются обязательные отчисления в размере 0,5% от общей сметной стоимости работ по строительству, капитальному ремонту, реконструкции, расширению, техническому переоснащению объектов, за исключением работ, финансируемых за счет средств местных бюджетов. Согласно ст. 28 Закона в целях реализации мер пожарной безопасности создаются фонды пожарной безопасности, формируемые за счет отчислений страховых организаций из сумм страховых платежей по противопожарному страхованию в размере не ниже 5% от этих сумм.

Обязательные отчисления, предусмотренные ст. 10 и 28 ФЗ «О пожарной безопасности», имеют все признаки налога:

– обязательность;

– индивидуальная безвозмездность – уплата указанных платежей вовсе не предполагает, что объем получаемых плательщиком услуг (в том числе страховых организаций, а также организаций, осуществивших противопожарное страхование) в рамках обеспечения государством пожарной безопасности будет соответствовать сумме уплаченных отчислений;

– взимание в целях финансового обеспечения деятельности государства: обеспечение пожарной безопасности представляет одну из важнейших функций государства.

Таким образом, обязательные отчисления, предусмотренные в ст. 10 и 28 ФЗ «О пожарной безопасности», по своей правовой природе являются налогом6.

Постановление Пленумов ВС РФ № 41 и ВАС РФ № 9 от 11.06.99 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъясняет, что судам при рассмотрении дел, возникших из налоговых правоотношений, необходимо исходить из того, что на территории Российской Федерации могут взиматься только те налоги и сборы, которые установлены ст. 19–21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Вышеназванными статьями не установлен такой налог, как налог (обязательные отчисления) на выполнение возложенных на пожарную охрану задач.

Возложение обязанности уплаты отчислений, обладающих всеми признаками налога, установленными ст. 8 НК РФ, нормативным правовым актом, не относящимся к законодательству РФ о налогах и сборах, противоречит п. 5 ст. 3 Кодекса. Согласно данной норме ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие закрепленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом.

В Определении Конституционного Суда РФ от 13.11.2001 № 239-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Архангельского областного Собрания депутатов о проверке конституционности части седьмой ст. 10 Федерального закона «О пожарной безопасности» указано, что не отмененная в законодательном порядке норма, противоречащая положениям закона, принятого позднее, применению не подлежит как фактически утратившая силу.

Но при этом не соответствующие Конституции РФ положения ФЗ «О пожарной безопасности», устанавливающие обязательные отчисления, признаны не подлежащими применению и утрачивающими силу с 01.01.2003 (Определение Конституционного Суда РФ от 09.04.2002 № 82-О).

Представляется, что указанный Конституционным Судом РФ срок являлся чрезмерным, так как предусмотренные ФЗ «О пожарной безопасности» отчисления не соответствуют законодательству о налогах и сборах, действующему с 01.01.99.

Кроме того, в отличие от платежей, имеющих налоговый характер, но установленных с нарушением Конституции РФ, Конституционным Судом РФ в отношении обязательных отчислений не сделаны выводы о возможности их последующего зачета. То обстоятельство, что незаконные отчисления учитывались при финансировании органов пожарной безопасности на протяжении 1999–2002 гг., служит наглядным примером правового нигилизма, который, к сожалению, в данном случае поддержан Конституционным Судом РФ.

Постановлением Правительства РФ от 28.08.92 № 632 был утвержден Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, введенный в действие с 01.01.93.

В Решении Верховного Суда РФ от 28.03.2002 № ГКПИ 2002-178 было установлено, что по своей правовой природе плата за загрязнение окружающей природной среды обладает всеми признаками налога: обязательность, индивидуальная безвозмездность, принудительность изъятия, суммы платы направляются на финансирование государства (выполнение государством своих функций).

Исходя из изложенного, Постановление Правительства РФ от 28.08.92 № 632, как не соответствующее Кодексу (ст. 6) и возлагающее обязанность по уплате налога, не установленного федеральным законом, было признано незаконным (недействительным).

Впоследствии Кассационная коллегия Верховного Суда РФ в Определении от 04.06.2002 № КАС 02-232 подтвердила выводы, изложенные в решении Верховного Суда РФ.

Конституционным Судом РФ по вопросу правовой природы платы за загрязнение было вынесено иное решение (Определение от 10.12.2002 № 284-О, вступившее в силу со дня официального опубликования в «Российской газете» № 241 от 25.12.2002).

Конституционный Суд РФ пришел к определению компенсационной природы платы, которая устанавливается на основе принципа эквивалентности, обеспечивающего возмещение причиненного окружающей среде ущерба и затрат на ее охрану и восстановление.

Суд делает вывод о невключении платежей за негативное воздействие на окружающую среду в систему налогов как не обладающих признаками налогового обязательства. В частности, поскольку платежи предоставляют право осуществлять деятельность, оказывающую негативное воздействие на окружающую среду, установление одного из элементов обложения – размера и порядка уплаты правомерно делегировано Правительству РФ.

Итак, плата за загрязнение окружающей природной среды представляет собой платеж неналогового характера, но с другой стороны – это фискальный сбор. Значит, речь все-таки идет о плате за услугу по проведению природоохранных мероприятий, направленных на устранение последствий, вызванных негативным воздействием на окружающую природную среду. Это дает природопользователям право выносить на рассмотрение уполномоченных, в том числе судебных, органов требования об установлении соразмерности платы в случае, если ее размер превышает затраты на устранение негативного воздействия на окружающую среду.

То, что внесение платежа дает право на осуществление хозяйственной деятельности, не является существенным аргументом для признания неналогового характера платы. Приостановление деятельности, наносящей ущерб окружающей среде, исходя из ст. 9, 42 Конституции РФ возможно не вследствие неуплаты платежа, а по причине нанесения вреда окружающей среде. Кроме того, внесение платы за загрязнение окружающей природной среды не освобождает природопользователей от выполнения мероприятий по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов, а также от возмещения в полном объеме вреда, причиненного окружающей природной среде, здоровью и имуществу граждан.

Учитывая, что размер нанесенного ущерба в каждом случае индивидуален, требуется комплексная оценка последствий нанесенного окружающей среде негативного воздействия. Это подразумевает проведение экспертизы, составление расчета ущерба и затрат на его устранение в каждом конкретном случае у каждого конкретного природопользователя.

Можно предположить, что такая задача не является выполнимой, и применительно к платности природопользования можно говорить лишь о приблизительном значении сумм, что невозможно в рамках индивидуальной возмездности. Следовательно, речь идет о налоговых отношениях, возникающих в связи с взиманием платы за негативное воздействие на окружающую среду.

Независимо от того, каков налог – федеральный, региональный или местный, федеральный законодатель обязан при его установлении определить максимальную налоговую ставку7.

Расширение налоговых обязательств на региональном уровне является нарушением общих принципов налогообложения и сборов. Смысл гарантии состоит в том, что правовое регулирование законодательным органом субъекта РФ не должно увеличивать налоговое бремя и ухудшать положение налогоплательщиков по сравнению с условиями, определенными федеральным законом.

Так, положения п. 5 ст. 6 Закона РФ от 18.10.91 № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» о возможности установления законами субъектов РФ ставок налога с владельцев транспортных средств, превышающих установленные федеральным законом, как аналогичные положениям, признанным неконституционными в сохраняющих свою силу Постановлениях Конституционного Суда РФ от 08.10.97, от 11.11.97 и от 30.01.2001, должны рассматриваться как не имеющие законной силы и не подлежащие применению.

Федеральным законом от 31.07.98 № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» устанавливались только минимальные размеры ставок налога в год, а конкретный размер ставок для всех игорных заведений, находящихся на территории субъекта РФ, превышающих минимальный предел, определялся его законодательными (представительными) органами.

Определением Конституционного Суда от 09.04.2002 № 69-О положения ФЗ «О налоге на игорный бизнес» возможности установления законодательными (представительными) органами субъектов РФ конкретных ставок налога, превышающих установленные названным Законом минимальные пределы, без ограничения федеральным законом предельных размеров таких ставок признаны аналогичными положениям, которые ранее признавались неконституционными. Вместе с тем Определение от 09.04.2002 № 69-О подлежало исполнению не позднее 01.01.2003. До этого момента применялись неконституционные нормы, признанные таковыми ранее вынесенными решениями Конституционного Суда РФ.

Указанные выше решения формируют практику признания утратившим силу не соответствующего Конституции РФ нормативного правового акта по истечении определенного периода времени.

Конституционный Суд РФ объясняет устанавливаемые им особенности порядка и срока исполнения решений необходимостью обеспечения баланса конституционно значимых интересов и недопустимости нарушения прав и свобод других лиц при осуществлении прав и свобод человека и гражданина. Такой баланс обеспечивается, в том числе, отсрочкой исполнения решения.

В случае признания акта законодательства противоречащим Конституции РФ соответствующее решение распространяется на будущие периоды, т. е. применяется к незавершенным правоотношениям. Другие варианты срока вступления решения, влекущие применение положений об обратной силе, приведут к требованиям о возврате из бюджета значительных сумм. Это будет означать невозможность исполнения решения без нарушения иных прав и свобод.

Вместе с тем указанный способ исполнения решений Конституционного Суда РФ может быть применим только в отношении положений законов, не являющихся аналогичными по своему содержанию положениям иных законов, ранее рассмотренных самим Судом.

В ином случае ставятся под сомнение ст. 6, 87 Федерального конституционного закона от 21.07.94 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», согласно которым решения Конституционного Суда: обязательны на всей территории для всех лиц; признание нормативного акта либо отдельных его положений не соответствующими Конституции РФ является основанием отмены в установленном порядке положений других нормативных актов, воспроизводящих его или содержащих такие же положения, какие были предметом обращения; подобные положения не могут применяться судами, другими органами и должностными лицами.

В соответствии со ст. 3, 86, 97, 99, 102 и 104 ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» Суд устанавливает соответствие закона, примененного или подлежащего применению в конкретном деле, только положениям Конституции РФ, а не другим законам и иным нормативным актам. Разрешение коллизии норм относится к полномочиям судов общей юрисдикции и арбитражных судов (Определение Конституционного Суда РФ от 15.12.2000).

Следовательно, ущемление прав налогоплательщика может быть следствием не конституционной дефектности оспариваемой им нормы, а ненадлежащего ее применения.

Линия на компромисс, занятая Конституционным Судом РФ, не только ставит на первое место целесообразность в ущерб закону, но и создает видимую форму законности произвольному принятию решений, противоречащих Конституции, но предусматривающих поступление денежных средств в бюджет.

Представляется, что с учетом последних решений налогоплательщикам можно рекомендовать воздержаться от обращений в Конституционный Суд РФ с заявлениями о проверке законодательства в части налогообложения при наличии сохраняющих свою силу решений Конституционного Суда РФ, вынесенных по схожим вопросам.

При таких обстоятельствах налогоплательщик вправе принимать во внимание, что все неясности и противоречия актов законодательства о налогах и сборах толкуются в его пользу (презумпция добросовестности налогоплательщика закреплена в п. 7 ст. 3 НК РФ).

Практика убедительно свидетельствует об эффекте прямого действия Конституции РФ (ст. 15). Обращение непосредственно к ее статьям, служащим ориентиром правового регулирования, способно радикально изменить сложившуюся налоговую систему.

**Список литературы**

1 Разгулин С. В. – заместитель руководителя Департамента налоговой политики МНС России.

2 Согласно ст. 6 Федерального закона от 14.06.94 № 5-ФЗ (в ред. от 22.10.99) «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» федеральные законы вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении десяти дней после дня их официального опубликования, если самими законами не установлен другой порядок вступления их в силу.

3 Действие п. 1 ст. 5 Кодекса было приостановлено до 01.01.2000 Федеральным законом от 30.03.99 № 51-ФЗ, который вступил в силу со дня его официального опубликования в «Российской газете» № 62 от 02.04.99.

4 Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.99 № 18-П.

5 Определение от 05.07.2001 № 162-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Хорошевского районного суда города Москвы о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 224 и пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации».

6 В отношении отчислений страховых организаций в фонды пожарной безопасности вынесено Решение Верховного Суда РФ от 13.03.2001 № ГКПИ 00-1472 и Определение Верховного Суда РФ от 17.05.2001 № КАС 01-150 о признании недействительным (незаконным) Положения о порядке отчислений в фонд пожарной безопасности от сумм страховых премий (страховых взносов) по противопожарному страхованию, осуществляемому страховщиками.

7 Определение Конституционного Суда РФ от 10.04.2002 № 104-О «По жалобе гражданина Борисова Александра Борисовича на нарушение его конституционных прав положениями статей 2, 3 и 6 Закона РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» и статьи 1 Закона Псковской области «О ставках налога с владельцев транспортных средств на 2001 год».