**Правовые последствия признания недействительными нормативных актов о налогах**

В последние годы такой способ защиты прав налогоплательщиков, как обжалование нормативных актов о налогах (законов, постановлений Правительства РФ, инструкций и писем Госналогслужбы РФ) получил широкое распространение. Достаточно отметить, что Конституционным Судом РФ с 1993 по 1998 г.г. были вынесены постановления, по крайней мере, по 16-ти делам, напрямую или опосредованно касающимся вопросов налогообложения. Верховным Судом РФ в течение трех лет, начиная с 1996 г., рассмотрены дела и вынесены решения более чем по 15-ти нормативным актам, регулирующими налоговые отношения. Причем большинство споров о соответствии Конституции РФ отдельных положений налоговых законов были разрешены в пользу налогоплательщиков, а обжалование нормативных актов федеральных органов власти завершилось полным или частичным удовлетворением жалобы в 8-ми случаях. В связи с этим возникает вопрос о правовых последствий признания недействительными нормативных актов о налогах.

1. Вопрос о правовых последствиях, по нашему мнению, целесообразно рассмотреть на примере Постановления Конституционного Суда РФ от 24.02.98 г. № 7-П (далее - Постановление), которым были признаны неконституционными положения пунктов "б" и "в" ст.1 Федерального закона "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год ". Вышеуказанные нормы определяли для индивидуальных предпринимателей, занимающихся частной практикой нотариусов, а также адвокатов тариф страховых взносов в Пенсионный фонд РФ в размере 28 процентов от суммы заработка (дохода).

Этим же Постановлением установлено, что аналогичные положения Федерального закона от 8 января 1998 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год" по истечении шести месяцев с момента провозглашения данного Постановления не подлежат применению 1 .

В результате рассмотрения запроса об официальном разъяснении резолютивной части Постановления Конституционный Суд в Определении от 26.11.98 г. № 144-О (далее - Определение) было указано следующее.

1. Не уплаченные индивидуальными предпринимателями, нотариусами, а также адвокатами суммы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ за 1997 г. после 24 февраля 1998 г. не могут быть взысканы.

2. Не подлежат перерасчету суммы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ названных категорий граждан за 1997 год, если они были внесены или взысканы до 24 февраля 1998 года, за исключением сумм страховых взносов с заработка (дохода) за период с 1 января по 10 февраля 1997 года.

3. Индивидуальные предприниматели, нотариусы, а также адвокаты имеют право на зачет в счет текущих и будущих платежей сумм страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, уплаченных с их заработка (дохода) за период с 1 января по 10 февраля 1997 г.

4. Индивидуальные предприниматели, нотариусы, а также адвокаты обязаны были платить страховые взносы в Пенсионный фонд РФ с заработка (дохода) за 1998 г., полученного до 24 августа 1998 г., в размере 28 процентов. После установления законодателем тарифа страховых взносов на 1998 год излишне уплаченные суммы страховых взносов подлежат зачету в счет будущих платежей.

5. Истечение шестимесячного срока, установленного в Постановлении, означает, что нормы, воспроизводящие неконституционные положения о тарифе страховых взносов в размере 28 процентов, после 24 августа 1998 г. утрачивают свою силу, и, следовательно, уплата индивидуальными предпринимателями, нотариусами, а также адвокатами страховых взносов в ПФР не производится, а все суммы, как добровольно уплаченные ими, так и взысканные в бесспорном порядке, после этой даты подлежат зачету в счет будущих платежей.

Однако допущение Конституционным Судом РФ действия в течение 6 месяцев закона, признанного не соответствующим Конституции РФ (?!), ограничение возврата переплаченных сумм, а также фактический запрет на возврат или возмещение сумм, излишне уплаченных в Пенсионный фонд РФ с 11 февраля 1997 г. по 31 декабря 1997 г., по нашему мнению, противоречат законодательству, в том числе Закону о Конституционном Суде, по приведенным ниже основаниям.

2. В Федеральном конституционном законе от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ "О Конституционном Суде РФ" (далее - Закон о Конституционном Суде) прямо не указывается, какие правовые последствия влечет признание положений закона о налогах не соответствующими Конституции РФ, что вполне объяснимо, так как подобные вопросы находятся за пределами Закона о статусе этого суда. Тем не менее, проблема о правовых последствиях становится не менее актуальной. В частности, если Конституционным Судом РФ взимание налога или сбора было признано неконституционным, то подлежат ли возврату денежные средства, уплаченные в качестве налогов, в том числе налогоплательщиками, не обратившимися с жалобой в Конституционный Суд РФ?

Ни Закон о Конституционном Суде, ни постановления Конституционного Суда РФ по налоговым спорам не содержат прямого ответа на данный вопрос. Так, в п.6 ст.125 Конституции РФ и ст.79 Закона о Конституционном Суде предусмотрено, что акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу. При этом не указано, с какого момента неконституционные акты следует считать утратившими силу - с момента их фактической "дисквалификации" (признания не соответствующими Конституции РФ) либо с момента их принятия.

Опираясь на общепризнанные доктрины и положения российского права, можно сделать некоторые замечания по данной проблеме.

1. Незаконный нормативный акт является неправомерным не с момента его признания таковым, а с момента его принятия, поскольку уже на момент принятия он порочен (не обладает необходимым признаком нормативного правового акта - законностью) и, следовательно, не должен обладать юридической силой. Поэтому признание нормативного акта не соответствующим закону (в том числе Конституции РФ как Основному закону России) означает, что данный нормативный акт неправомерен и не порождает правовых последствий (не подлежит применению) с момента его принятия.

2. Отмена нормативного акта и признание нормативного акта недействительным - это различные правовые явления, влекущие различные правовые последствия.

Орган, принявший нормативный акт, или иной уполномоченный орган вправе отменить нормативный акт с целью приведения его в соответствие с законодательством. Так, в соответствии с п.3 ст.115 Конституции РФ постановления и распоряжения Правительства РФ в случае их противоречия Конституции РФ, федеральным законам и указам Президента РФ могут быть отменены Президентом РФ. При этом порядок отмены определяется применительно к каждому конкретному случаю - со дня принятия или с иной даты, например, со дня вынесения решения об отмене. В случае отмены нормативный акт прекращает свое действие.

Законом о Конституционном Суде данный суд не наделен полномочиями отменять акты. В соответствии с Конституцией РФ Конституционный Суд РФ относится к судебной власти, следовательно, Конституционный Суд РФ, как и другие судебные органы, вправе лишь установить факт правомерности (законности) или неправомерности (незаконности) того или иного акта (в данном случае - неконституционность закона), то есть подтвердить либо опровергнуть презумпцию правомерности действий государственных органов и принимаемых ими актов, и на основании этого признать или не признать нормативный акт недействительным 2 . Вынесение иных решений по усмотрению суда в данном случае недопустимо.

3. Следует заметить, что к решениям судебных органов, которые нормативными актами не являются, понятие "обратной силы" не применяется. Поэтому высказывание о том, что постановления Конституционного Суда РФ не имеют обратной силы, вряд ли обосновано 3 . Не следует, по видимому, говорить и о "прекращении" действия закона, признанного не соответствующим Конституции РФ, поскольку законное действие его и не начиналось. Необходимо вести речь именно об утрате силы.

4. Как следует из ст.57 Конституции РФ, "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. Следовательно, если обязанность по уплате налогов была установлена незаконно, то для уплаты налогов, а значит и для лишения права собственности на имущество налогоплательщиков нет никаких оснований. Иными словами, те суммы, которые были перечислены в бюджет на основании законов, признанных впоследствии неконституционными, налогами в их действительном смысле не являются.

5. В соответствии с Законом о Конституционном Суде решения судов и иных органов, основанные на актах, признанных неконституционными, не подлежат исполнению и должны быть пересмотрены в установленных федеральным законом случаях (ст.79); в случае , если Конституционный Суд РФ признал закон, примененный в конкретном деле, не соответствующим Конституции РФ, данное дело, во всяком случае, подлежит пересмотру компетентным органом в обычном порядке (ст.100). Таким образом, названный Закон устанавливает обязательный пересмотр дел, вынесенных судебными и иными компетентными органами в отношении заявителей и иных лиц на основании неконституционных законов.

В рассматриваемом случае пересмотр должен заключаться в возврате необоснованно взысканных денежных сумм, иначе нарушенное право не будет восстановлено 4 . Однако отсюда не следует, что если в отношении налогоплательщика не было вынесено решение судебным или иным органом, то он не имеет права на возврат необоснованно уплаченных сумм 5 . Напротив, с учетом неоднократно называемых Конституционным Судом РФ принципов равенства и справедливости, а также самой сути нормативных актов, их применение (и, соответственно, неприменение) должно осуществляться одинаково в отношении неопределенного числа лиц. Таким образом, любые налогоплательщики, которые, руководствуясь законом, признанным впоследствии неконституционным, фактически переплатили в бюджет денежные средства, вправе обратиться в компетентные органы или суд с заявлением о возврате уплаченных средств. Должны быть возвращены также суммы, взысканные с налогоплательщиков в принудительном порядке.

Вышеприведенные доводы с учетом существующих отличий можно распространить и на решения Верховного Суда РФ, признающие нормативные акты о налогах недействительными.

Например, Решением Верховного Суда РФ от 14.10.98 г. по заявлению Журнала "Налоги и финансовое право" положения Инструкции Госналогслужбы РФ от 15.05.95 г. № 30 "О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды", предусматривающие специальный порядок исчисления налога на пользователей и налога на реализацию ГСМ при реализации продукции по цене не выше себестоимости (абз .а бз.4,8 п.2, абз.абз.1,2 п.3, абз .а бз.1,5,6 п.17), были признаны незаконными (недействительными).

В связи с этим взысканные или добровольно уплаченные в 1997-1998 году на основе " спецрасчета " дополнительные суммы должны быть возвращены налогоплательщикам из бюджета.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 27.04.93 г. № 5 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел по заявлениям прокуроров о признании правовых актов противоречащими закону" разъяснено, что признание акта недействительным по мотивам противоречия закону означает, что он не порождает правовых последствий со дня издания, о чем целесообразно указать в резолютивной части решения. В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 21 декабря 1993 г. № 10 "О рассмотрении судами жалоб на неправомерные действия, нарушающие права и свободы граждан" прямо обращается внимание на то, что о последствиях признания нормативного акта незаконным необходимо указывать в резолютивной части решения.

К сожалению, судебные органы при вынесении своих решений редко указывают, что признанный недействительным нормативный акт недействителен с момента его издания. Однако такие случаи имеются и являются подтверждением вышесказанному 6 . В качестве подтверждения следует рассматривать и отмену Правительством РФ своих постановлений 7 не с момента вынесения решений Верховного Суда РФ, а с момента их принятия. Представляется, что в сложившейся ситуации такой подход для Правительства РФ был единственно возможным.

3. Складывающаяся в настоящее время практика Конституционного Суда РФ, по нашему мнению, не в полной мере отвечает приведенным выше принципам. В результате допускаются действие законов, признанных не соответствующими Конституции РФ 8 , неправомерное изъятие из частной собственности имущества налогоплательщиков и неосновательное пользование чужими денежными средствами.

В отношении установления шестимесячного срока для утраты законом юридической силы следует отметить, что в соответствии со ст.100 Закона о Конституционном Суде РФ Конституционный Суд РФ вправе вынести решение о признании закона либо отдельных его положений соответствующими Конституции РФ или решение о признании закона либо отдельных его положений не соответствующими Конституции РФ. Решение вопроса о порядке утраты законом юридической силы не входит в компетенцию Конституционного Суда РФ уже постольку, поскольку не предусмотрено соответствующим Законом.

В указанном Постановлении действие дисквалифицированного акта оправдывается финансовыми последствиями, то есть налицо подход с точки зрения экономической целесообразности. Однако целевой подход возможен только в рамках Закона, а в отношении неправомерных актов какое-либо оправдание их действия, по нашему мнению, вообще недопустимо, поскольку противоречит провозглашенному в Конституции РФ принципу правового государства и принципу единства законности, не допускающему каких-либо изъятий.

Из рассматриваемых Постановления и Определения следует, что если индивидуальные предприниматели, нотариусы и адвокаты не уплачивали взносы по повышенной ставке, то они оказались в более выгодном положении перед теми, кто уплачивал в 1997 г. взносы в Пенсионный фонд РФ по ставке 28 процентов и тем самым "добровольно" финансировал Фонд. Иными словами те, кто по тем или иным причинам (в силу личного убеждения, несогласия или просто нежелания) не внес в 1997 г. взносы по повышенной ставке, оказались в более выгодном положении. Однако помимо нарушения принципа равенства 9 при вынесении Определения не был учтен признак обязательности 10 уплаты налога, установленный в ст.57 Конституции РФ. Ведь получается, что в отношении тех, кто уплатил взносы, они обязательны, а остальные лица, по логике Определения, оказались "освобождены" от уплаты взносов.

Предусмотрев в Постановлении возможность лишь зачета излишне уплаченных в Пенсионный фонд РФ сумм, Конституционный Суд тем самым сделал попытку распорядиться за граждан принадлежащими им денежными средствами. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.96 г. № 20-П отмечается, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну. Переплаченные в Пенсионный фонд РФ средства не являются налогами и сборами в их конституционном смысле, следовательно, в результате переплаты Фонд обладает средствами, принадлежащими индивидуальным предпринимателям, нотариусам и адвокатам. Иными словами, налицо необоснованное обогащение, не основанное на нормах налогового и пенсионного законодательства. В соответствии с гражданским законодательством данные лица вправе самостоятельно распоряжаться принадлежащими им средствами, ошибочно оказавшимися на счетах Фонда, т.е. самостоятельно выбирать - получить средства обратно или направить их в счет уплаты будущих платежей 11 .

В результате того, что законодателем поручение Конституционного Суда РФ не было своевременно выполнено, денежные средства индивидуальных предпринимателей, нотариусов и адвокатов оказались "заблокированы" на счетах Пенсионного фонда РФ. Со всей очевидностью следует признать, что в данном случае граждане оказались полностью зависимы от воли законодателя. Несмотря на фактическое кредитование Пенсионного фонда РФ, права и законные интересы граждан не защищены даже выплатой процентов.

Признание законов, постановлений и иных нормативных актов о налогах непосредственно связано, с одной стороны, с восстановлением нарушенных прав налогоплательщиков, с другой стороны, с исполнением доходной части бюджета. По-видимому, именно экономическими последствиями признания нормативных актов недействительными и обусловлена острота поднятой проблемы. Однако поставленные в настоящей статье вопросы касаются правовых последствий признания недействительными нормативных актов не только о налогах, но и иных нормативных актов, а значит, требуют дальнейшего изучения, а возможно, и законодательного разрешения. Причем решение вопросов должно, с одной стороны, находится в рамках правового поля и реально обеспечивать защиту имущественных интересов граждан и их объединений, а с другой стороны, предусматривать экономические и правовые механизмы (например, улучшение качества подготовки законопроектов, экспертиза уполномоченными органами финансовых законов до их опубликования и вступления в силу 12 , создание компенсационно-резервного фонда и т.д.), гарантирующие необходимую финансовую стабильность бюджетной системы.

Важно также отметить, что, как следует из рассматриваемого Постановления, а также Решения Верховного Суда РФ от 02.09.98 г. № ГКПИ 98-412, к обязательным страховым взносам в социальные внебюджетные фонды полностью применимы конституционные принципы налогообложения, обозначенные в постановлениях Конституционного Суда РФ.

О презумпции законности нормативных актов см. Д.М. Щекин. Презумпция законности нормативных правовых актов в практике ВС РФ./ Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации: Налоги и сборы в решениях Верховного Суда РФ / П од ред. С.Г. Пепеляева. - Вып.1 (7). - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. - с. 94-103.

См., например, Ю. Митина. КС "простил" старые налоги в Пенсионный фонд//Бизнес-адвокат, № 28, 1998 г.

Примечательно, что в соответствии со ст.43 Закона о Конституционном Суде РФ даже если акт, действием которого были нарушены конституционные права и свободы граждан, был отменен или утратил силу к началу или в период рассмотрения дела, начатое Конституционным Судом РФ производство не может быть прекращено, то есть вопрос о соответствии данного акта Конституции РФ должен быть рассмотрен в любом случае . Данное положение, на наш взгляд, свидетельствует о признании законодателем необходимости обязательного восстановления прав, нарушенных в результате действия актов, не соответствующих Конституции РФ.

Наличие дела в отношении гражданина в органе, применяющем закон, в соответствии со ст.97 Закона о Конституционном Суде является лишь одним из признаков допустимости подачи жалобы в Конституционный Суд РФ, то есть имеет только процессуальное значение.

См. Решения Верховного Суда РФ от 11.03.98, от 27.03.98, от 17.06.98, от 15.07.98, от 02.09.98 г., от 09.09.98, от 17.11.98 г.

Речь идет о Постановлениях Правительства РФ от 21.07.98 г. № 800 и от 17.07.98 г. № 786.

См. также Постановления Конституционного Суда РФ от 13.06.96 г. № 14-П, от 18.02.97 № 3-П, от 01.12.97 г. № 18-П.

Кроме того, такое решение нарушает существующие представления о справедливости и создает опасные предпосылки для отказа налогоплательщиков от уплаты налогов, ссылаясь на данный прецедент.

В соответствии со ст.11 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ" обязанность по уплате налога может быть прекращена уплатой налога, отменой налога, а также смертью налогоплательщика - физического лица. В настоящее время основания прекращения обязанности по уплате налога предусмотрены в п.3 ст.44 Налогового кодекса РФ.

Как отмечает С.А. Герасименко, невозможно найти юридическое обоснование правомерности удержания государством имущества, в том числе денежных средств налогоплательщика, если на момент удержания у налогоплательщика отсутствуют какие-либо обязанности перед государством в части удерживаемого имущества. Не вызывает сомнений, что в качестве юридического обоснования подобных действий не может быть принята ссылка на вероятность возникновения у налогоплательщика обязанности уплатить соответствующие суммы впоследствии. Налоговый кодекс РФ. Часть первая: Постатейный комментарий / П од общей ред. В.И. Слома. - М.: Издательство "Статут", 1998.- С.205-206.

Следует лишь согласиться с опубликованным совместно с Определением особым мнением судьи Конституционного Суда РФ А. Кононова о том, что тарифы взносов в Пенсионный фонд РФ должны быть пересчитаны за весь 1997 г. и о том, что граждане вправе потребовать по своему усмотрению возврата или зачета переплаченных сумм.

Например, Закон о Конституционном Суде (ст.3) предусматривает возможность разрешения Конституционным Судом РФ дел о соответствии Конституции РФ не вступивших в силу международных договоров с участием России, нормативные акты федеральных органов исполнительной власти в соответствии с Указом Президента РФ от 23.05.96 г. № 763 "О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента РФ, Правительства РФ и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти" в процессе регистрации в Минюсте РФ проходят юридическую экспертизу соответствия этих актов законодательству.