

Гладкова В.Е.
НОУ ВПО ИГУПИТ
к.э.н., профессор,

К вопросу о конституционных основах налогового законодательства

Не вызывает сомнения положение о том, что среди основных параметров правового государства главными являются поддержание в обществе режима конституционности и верховенства закона.

Когда речь идет о верховенстве закона, то он принимается не в расширенном смысле, отождествляясь с правом, а в прямом значении, как акт, исходящий от высшего органа государственной власти и обладающий высшей юридической силой.

В Конституции РФ нашли своё признание и закрепление такие основные компоненты правовой государственности как нормативно правовой (основные требования к закону и иным нормативным актам) и институционально правовой (система разделения и взаимодействия властей). П. 1 статьи 15 устанавливает высшую юридическую силу Конституции, её прямое действие и применение на всей территории РФ.

Равенство перед законом и судом и многие другие жизнеобеспечивающие блага – всё это предмет непосредственного, прямого действия Конституции. Исключения из прямого действия Конституции имеются, но они устанавливаются самой конституцией, которая указывает на конституционный федеральный закон или федеральный закон, который должен развивать её положения, конкретизировав их.

В деятельности Конституционного суда (далее – КС РФ) Конституция РФ выступает как объект толкования, разъяснения, как образец для сопоставления с обычным законом, иным правовым актом, словом для объяснения права. Для других правоприменительных органов, в том числе

обычных судов, Конституция это основа разрешения конкретного спора. Принципу правового закона соответствует введенная Конституцией РФ возможность любого суда ставить вопрос о конституционности закона, что обязывает судей давать оценку правового содержания закона и тем самым исключить возможность действия и применения не правового правонарушающего закона. Это правомочие судей расширяет их ответственность за укрепление конституционной законности в государстве и обществе.

К числу эффективных средств обеспечения верховенства конституционных предписаний, которое является главным атрибутом любого демократического государства, относится Конституционный контроль. Основное назначение конституционного контроля состоит прежде всего в выявлении правовых актов и действий государственных органов или должностных лиц, противоречащих конституционным нормам, а также в принятии мер по устранению выявленных отклонений. Практически конституционный контроль возник там и тогда, где и когда начали появляться законы, именуемые конституциями.

Сегодня, в соответствии с Конституцией РФ и Федеральным Конституционным Законом «О Конституционном Суде РФ», КС РФ является судебным органом конституционного контроля, самостоятельно и независимо осуществляющим судебную власть посредством конституционного судопроизводства.

В отличие от других высших судов, деятельность КС РФ четко регламентирована нормами права, которые определяют его состав, компетенцию, юридическую силу решений. Полномочия КС РФ регламентируются в ряде статей Конституции РФ: ст.100, ст.104, ст.82. Помимо этих специальных норм, организация и деятельность КС РФ регламентируются общими для всех судебных органов конституционными положениями. КС РФ не наделяется в Конституции РФ эпитетом «верховный» или «высший», поскольку

он учреждается как федеральный судебный орган в единственном числе, а не возглавляет федеральную систему органов конституционной юстиции.

КС РФ – судебный орган конституционного контроля, самостоятельно и независимо осуществляющий судебную власть посредством конституционного производства в целях обеспечения верховенства и прямого действия Конституции РФ на всей территории РФ.

Значительная часть решений КС РФ приходится на долю решений налогового характера, причем их количество постоянно растет. Это обусловлено конфликтностью данной сферы общественных отношений, в рамках которых происходит принудительное изъятие собственности граждан и их объединений в пользу государства. Процесс применения налогового законодательства весьма часто выявляет неопределенность в вопросе о соответствии его Конституции РФ.

Конституционные нормы, посвященные налоговым вопросам, в силу высокой степени обобщенности оказывают регулирующее влияние на предельно широкий круг общественных отношений, определяя их общий тип. При этом КС РФ играет роль приводного механизма конституционно - правового регулирования налоговых отношений, формулирует правовые позиции, являющиеся обязательным ориентиром для законодательной власти, с одной стороны, и непосредственно регулирующие поведение участников налоговых отношений – с другой.

Положение статьи 57 Конституции РФ, закрепляющее обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, а также устанавливающее запрет на придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, выступает в качестве многоэлементного объекта интерпретации КС РФ, результатом которой явилось формирование судебных доктрин в сфере налогообложения. Подобные доктрины формируются благодаря смысловой емкости указанного конституционного положения, каждое слово либо понятие которого является стержнем для серии сходных по

характеру решений, образующих соответствующую доктрину. Именно элементы конституционного положения (понятия либо отдельные слова) являются критериями, позволяющим выявить наличие той или иной доктрины: 1) «каждый обязан»; 2) «законно установленные»; 3) «налоги и сборы»; 4) «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

Доктрины КС РФ в сфере налогообложения имеют значение для конституционного права как с точки зрения охраны конституционных прав и свобод граждан, так и с позиций охраны конституционного строя нашей страны, необходимым условием существования которого являются налоги.

Реализация в правоприменительной практике таких конституционных принципов как ответственность, исполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги затруднена тем, что налоговое законодательство изобилует многочисленными пробелами, неточностями и коллизиями. Много противоречий выявляется в сфере налоговых отношений между нормативными актами федерального и регионального уровней. Учитывая, что налоговое законодательство - это сфера публичных отношений, очень важно соблюсти баланс между публичными и частными интересами, четко определить права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, выступающих от имени государства при взимании налогов. Многие из таких вопросов, связанных с устранением пробелов и противоречий налогового законодательства, были предметом анализа КС РФ, который путем конституционного судопроизводства осуществляет в первую очередь судебный контроль за тем, чтобы в правоприменительной деятельности в области налогового законодательства соблюдались конституционные принципы.

Значение постановлений КС РФ в области налогового законодательства трудно переоценить, так как именно он окончательно разрешает все спорные вопросы толкования Конституции и соответствие ей федеральных законов,

нормативных актов Президента и Правительства РФ, конституций республик, уставов, а также законов или иных нормативных актов субъектов Федерации.

Решение Суда о признании нормативного акта полностью или частично не соответствующим Конституции влечет утрату юридической силы этого акта или соответствующей части, не требует никакого подтверждения другими органами и должностными лицами и не может быть преодолено повторным принятием этого же акта (ст. 79 ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации"). Закон не допускает возможности пересмотра решений КС РФ. Согласно статье 80 указанного закона в случае, если решением КС РФ нормативный акт признан не соответствующим Конституции РФ полностью или частично либо из решения вытекает необходимость устранения пробела в правовом регулировании, данное решение возлагает обязанность на: Правительство РФ не позднее трех месяцев после опубликования решения внести в Государственную Думу проект нового закона либо законопроект о внесении изменений и (или) дополнений в закон, признанный неконституционным в отдельной его части; Президента РФ и Правительство РФ - не позднее двух месяцев после опубликования решения отменить нормативный акт соответственно Президента РФ и Правительства РФ, принять новый нормативный акт либо внести изменения и (или) дополнения в нормативный акт, признанный неконституционным в отдельной его части; законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта РФ - в течение шести месяцев после опубликования решения внести необходимые изменения в Конституцию (устав) субъекта, отменить признанный неконституционным закон либо внести изменение и (или) дополнение в закон субъекта РФ, признанный неконституционным в отдельной его части; высшее должностное лицо субъекта РФ - не позднее двух месяцев после опубликования решения отменить признанный неконституционным нормативный акт либо внести изменения и (или) дополнения в нормативный акт, признанный неконституционным в отдельной его части.

Конституционных норм, имеющих непосредственное отношение к налогам, в Конституции РФ сравнительно мало. Однако конституционно-правовые споры по вопросам налогов имеют едва ли не самый значительный удельный вес среди споров с государством. Именно дефицит правового регулирования, неразвитость российского налогового законодательства вызвали необходимость того, что основные конституционные принципы налогообложения в российской правовой системе были сформулированы не законодателем, а КС РФ.

Многие из этих принципов, выведенные из смысла конституционных положений о налоговых правоотношениях, предопределили развитие российского налогового законодательства. Рассмотренные КС РФ дела по вопросам налогов и сборов касаются в основном следующих тем:

а) конституционное понятие налога, признаки налога и его отличия от сборов и иных неналоговых платежей, пределы ограничения права частной собственности в процессе налогообложения, разграничение компетенции между законодательной и исполнительной властью по вопросам налогообложения;

б) определение момента прекращения обязанности налогоплательщика - юридического лица по уплате налога, реализация принципа виновной ответственности налогоплательщика - юридического лица при непоступлении налогов в соответствующий бюджет;

в) устранение противоречий между нормами одного уровня различных отраслей права, реализация принципа равенства перед законом и судом в области налогообложения, принципов дифференцированности, соразмерности, справедливости;

г) обеспечение полноты и определенности регулирования налога.

В правоприменительной практике выявились проблемы в вопросе толкования понятий "налог" и "сбор", "законно установленные налоги и сборы", поскольку отсутствовало легальное определение данных понятий. Выявились также проблемы в вопросе пределов ограничения права частной собственности

при налогообложении. Возникли сложности в судебной практике и при рассмотрении споров, связанных с бесспорным взиманием с юридических лиц штрафов за нарушение налогового законодательства. Конституционные понятия "налог" и "сбор", "законно установленные налоги и сборы" были даны Конституционным Судом в Постановлениях от 17 декабря 1996 г. N 20-П и от 11 ноября 1997 г. N 16-П. В Постановлении от 17 декабря 1996 г. N 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 закона РФ от 14 июня 1993 г. было конкретно указано, что налог -необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства. Далее. Сформулировано правоположение, согласно которому взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности (п. 3 мотивировочной части Постановления). Взыскание суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), а также различного рода штрафов по своему существу выходит за рамки налогового обязательства и носит не восстановительный, а карательный характер и является наказанием за налоговое правонарушение. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как сам факт такого нарушения, так и степень вины налогоплательщика. Согласно правоположению КС РФ бесспорный порядок взыскания штрафов в случае несогласия налогоплательщика является превышением конституционно допустимого ограничения права, закрепленного в Конституции РФ, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе, как по решению суда (п. 5 мотивировочной части Постановления).

В Постановлении от 11 ноября 1997 г. N 16-П по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. "О государственной границе Российской Федерации" в редакции от 10 декабря 1996 г. КС РФ признавая неконституционными положения части 2 статьи 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. об установлении размеров сбора за пограничное оформление, а также категорий владельцев транспортных средств и грузов, иных лиц, освобождаемых полностью или частично от уплаты указанного сбора Правительством РФ, указал, что конституционное понятие "сбор" предполагает, что это налоговый платеж, то есть основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности. Установление федеральных налогов и сборов относится к полномочиям федерального законодательства (п. 2 мотивировочной части Постановления).

КС РФ раскрыл конституционное содержание понятия "законно установленные налоги и сборы", согласно которому установить налог или сбор можно только законом; налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными. Установлено правовое положение, согласно которому 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. Отнесение к ведению Правительства РФ установления существенных элементов налогового обязательства не соответствует закрепленному действующим законодательством разграничению полномочий между органами законодательной и исполнительной власти. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности (п. 3 мотивировочной части постановления).

В правоприменительной практике возникли сложности с определением момента прекращения обязанности налогоплательщика – юридического лица по уплате налога. Налоговые органы и налогоплательщики – юридические лица по разному определяли момент уплаты налога: налоговые органы – с момента поступления налоговых сумм в бюджет, юридические лица – с момента списания банком соответствующих сумм со счета налогоплательщика при наличии необходимых на счете средств. В отдельной связи с чем возник вопрос об ответственности налогоплательщика – юридического лица при не поступлении налогов в бюджет, и данная проблема стала предметом судебной практики, которая не была однозначной. Указанные проблемные вопросы были разрешены в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 года № 24-П. В данном постановлении положение налогового законодательства с учетом смысла, придаваемого ему сложившейся правоприменительной практикой, поскольку оно предусматривает прекращение обязанности налогоплательщика – юридического лица по уплате налога лишь с момента поступления соответствующих сумм в бюджет и тем самым допускает возможность повторного взыскания с налогоплательщика не поступающих в бюджет налогов, было признано неконституционным (п.1 резолютивной части Постановления). КС РФ установил правоположение, согласно которому конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Конституционная обязанность налогоплательщика – юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, т.е налог оплачен. Повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые

денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично правовых отношений фактически произошло (пункт 3 мотивировочной части Постановления).

КС РФ реализовывая конституционный принцип виновной ответственности налогоплательщика – юридического лица при не поступлении налогов в соответствующий бюджет сформулировал правоположение, согласно которому юридическое лицо не может нести ответственность за не поступление налогов в бюджет, если налогоплательщик своевременно и в установленном законом порядке предпринял все необходимые действия для выполнения своей обязанности по уплате налогов, а денежные средства, списанные со счета налогоплательщика, в бюджет фактически не поступили по вине банка. В процессе исполнения обязательств по уплате налогов и сборов принимают участие кроме налогоплательщика кредитные учреждения, государственные органы. В рамках юридического обязательства по уплате налогов налогоплательщика возложена публично – правовая обязанность оплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет (п 3 мотивировочной части Постановления).

Однако затем в правоприменительной практике возник вопрос: может ли налог считаться уплаченным при формальном списании денежных средств со счета налогоплательщика в банке, если эти суммы реально не перечисляются в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на расчетном счете налогоплательщика – юридического лица, а также из-за отсутствия денежных средств на корреспондентском счете банка при формальном зачислении их банком на счета налогоплательщика, в том числе с использованием так называемых вексельных схем, осуществляемых, как правило «проблемными» банками. В Определении от 25 июля 2001 года №138-О КС РФ, разъясняя

Постановление от 12 октября 1998 года №24-П в пункте 1 резолютивной части Определения указал, что выводы, содержащиеся в указанном постановлении, касаются только добросовестных налогоплательщиков. Суд разъяснил, что отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, являются налоговыми правоотношениями. Отношения же банка и его клиента, вытекающие из договора банковского счета, являются гражданскими правоотношениями. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Исходя из этой презумпции, в 3 мотивировочной части Постановления специально подчеркивается, что конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика (п. 2. мотивировочной части Определения).

КС РФ также разъяснил, что закрепленный в Постановлении подход, допускающий распространение его правовой позиции только на добросовестных налогоплательщиков, предлагает обязанность налоговых органов доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков в порядке, установленном налоговым кодексом РФ. В связи с этим 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 арбитражный суд требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, как это предусмотрено в пункте 11 статьи 7 Закона РФ от 21.03.1991г. "О налоговых органах Российской Федерации" (п. 3 мотивировочной части Определения). В данном случае КС РФ не только разъяснил свое Постановление, но и осуществил судебное толкование пункта 7

статьи 3 Налогового кодекса РФ. Кроме того, своим правоположением Суд фактически расширил права налоговых органов при осуществлении ими контроля за порядком исполнения банками публично - правовой функции по перечислению налоговых платежей в бюджет. Формально не изменив действующую норму Налогового кодекса, судебное толкование КС РФ наполнило реальным содержанием норму статьи 31 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, анализ состоявшихся постановлений КС РФ позволяет сделать вывод о том, что институт правовой позиции КС РФ имеет общеправовое значение, поскольку опосредственное влияние правовых позиций КС РФ влияет на законодательство и правоприменительную практику, на формирование правосознания. Судебная практика и судебные толкования КС РФ имеют огромное значение в совершенствовании налогового законодательства, что вытекает из содержания статьи 87 ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации", согласно которой признание федерального закона, нормативных актов Президента РФ и Правительства РФ, нормативного акта субъекта РФ неконституционными полностью или в части влечет определенные последствия, в том числе в виде их неприменения судами, другими органами и должностными лицами в правоприменительной практике.

В силу большой обобщенности, емкости и информативности судебные доктрины КС РФ должны стать для законодательных и правоприменительных органов, налогоплательщиков и иных субъектов налоговых правоотношений более эффективным ориентиром конституционного поведения в налоговой сфере.

Выявление судебных доктрин в ходе налоговой реформы имеет значение для конституционализации данной сферы регулирования.