

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ: АКТУАЛЬНЫЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ

© 2010 г. Г. В. Комарова¹

Под правовым регулированием налогообложения ученые понимают совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов путем императивного метода воздействия на соответствующие субъекты с элементами диспозитивности². По нашему мнению, в настоящее время в силу наличия многочисленных коллизий и неточностей в данном правовом регулировании в современных российских условиях важное значение в регулировании налоговых отношений имеют судебные прецеденты.

Безусловно, судебный прецедент является одним из видов источников современного налогового права³. Причем ключевое значение имеют правовые позиции Конституционного Суда РФ, которые исследователи характеризуют как общеобязательные правовые суждения о конституционном смысле коллизионных аспектов нормативного правового акта о налогах и сборах. Они формируются Конституционным Судом в пределах своей компетенции посредством системного толкования положений отечественной Конституции в совокупности с оценкой буквального смысла акта, смысла, придаваемого акту официальным и иным истолкованием или сложившейся правоприменительной практикой⁴.

Конституционный Суд России сформировал ряд правовых доктрин в отношении правового регулирования налоговых отношений. В их числе:

доктрина равенства налогоплательщиков и безусловной обязанности по уплате налогов и сборов, запрещающая законодательное регулирование, которым устанавливаются различия в правилах обложения в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, а также возлагается налоговое бремя, не пропорциональное возможностям налогоплательщика;

доктрина, согласно которой обязанность, предусмотренная ст. 57 Конституции РФ, подлежит исполнению без каких-либо условий: возражения налогоплательщика, налоговых агентов и иных лиц, участвующих в процессе перечисления налога в бюджет, не имеют правового значения.

Конституционный Суд РФ достаточно последовательно придерживается указанных доктрин⁵. Например, можно

выделить ряд актов федерального органа конституционного контроля, в которых он конкретизировал указанные доктрины применительно к налогу на добавленную стоимость (далее – НДС). Так, в конце 2007 г. в Конституционном Суде России государственное учреждение Республики Марий Эл “Руткинский лесхоз” оспорило конституционность ряда положений ст. 143 НК РФ в части, признающей налогоплательщиками НДС организации; ст. 246 в части, признающей налогоплательщиками налога на прибыль организаций российские организации⁶.

Федеральный орган конституционного контроля отметил, что налогообложение НДС операций с государственным имуществом является, как следует из Определения Конституционного Суда РФ от 3 октября 2003 г., вопросом целесообразности, разрешение которого относится к компетенции законодателя. Последний вправе определить элемент юридического состава НДС, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны. В тех случаях, когда законодатель имеет намерение вывести из-под налогообложения те или иные субъекты либо объекты, он прямо указывает на это. Например, в отношении услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимаются платежи в бюджеты (п/п. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ), в том числе услуг по предоставлению организациям и физическим лицам права пользования природными ресурсами, а также в отношении выполнения работ (оказания услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности (п/п. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ).

ституционности пункта 2 статьи 4 Закона Санкт-Петербурга “О введении на территории Санкт-Петербурга системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности” от 3 июля 2007 г.; Определение Конституционного Суда РФ “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Коновалова Сергея Николаевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 320, 329, 350 и 376 Таможенного кодекса Российской Федерации” от 19 июня 2007 г. и др.

⁶ См.: Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб государственных учреждений Республики Марий Эл “Волжский лесхоз” и “Руткинский лесхоз” на нарушение конституционных прав положениями статей 143, 246 и пункта 1 статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации, пункта 2 статьи 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации» от 1 ноября 2007 г. // Тест не был опубликован.

¹ Председатель Совета судей г. Москвы.

² См.: Ковалевская М.Ю. Административно-правовое регулирование налогообложения. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 16.

³ См., например: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства. Дисс. ... доктора юрид. наук. Саратов, 2005. С. 13.

⁴ См.: Бондарь Н.С. Конституция, Конституционный Суд и налоговое право // Налоги. 2006. № 3.

⁵ См., например: Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Тринадцатого арбитражного апелляционного суда о проверке кон-

В Определении Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Штин Л.А. на нарушение ее конституционных прав абзацем третьим статьи 143 Налогового кодекса Российской Федерации» от 9 июля 2004 г.⁷ также сформулирована весьма небезынтeресная правовая позиция. Гражданка Л.А. Штин, зарегистрированная в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, в своей жалобе в Конституционный Суд РФ оспорила конституционность абз. 3 ст. 143 НК РФ, согласно которому налогоплательщиками НДС признаются индивидуальные предприниматели. По результатам камеральной налоговой проверки инспекция Министерства по налогам и сборам РФ по г. Троицку решением от 9 июля 2001 г. привлекла Л.А. Штин к налоговой ответственности за неуплату НДС в январе – апреле 2001 г. Апелляционная инстанция Постановлением от 13 марта 2002 г. отменила решение Арбитражного суда Челябинской области от 21 января 2002 г., вынесенное в пользу Л.А. Штин, и удовлетворила требования налогового органа о взыскании с нее задолженности по НДС, пени и штрафа, указав при этом, что установленная ст. 143 НК РФ обязанность индивидуальных предпринимателей уплачивать НДС не ухудшает положение субъектов малого предпринимательства и условия их экономической деятельности, поскольку НДС, являясь косвенным налогом, включается налогоплательщиками в цену реализуемых товаров (работ, услуг) и фактически уплачивается в бюджет за счет средств покупателей. Федеральный арбитражный суд Уральского округа 15 мая 2002 г. оставил решение суда апелляционной инстанции без изменения. Неоднократные обращения Л.А. Штин в Высший Арбитражный Суд РФ о пересмотре дела в порядке надзора были оставлены без удовлетворения.

По мнению указанной гражданки, оспариваемая норма нарушает конституционный запрет на придание обратной силы закону, ухудшающему положение налогоплательщиков, распространяя его действие на дьящиеся правоотношения, а потому не соответствует ч. 1 ст. 8, ч. 1 и 3 ст. 15, ч. 1 ст. 34 и ст. 57 Конституции РФ.

Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что введение ст. 143 НК РФ НДС для индивидуальных предпринимателей не означает, что одновременно на них перестает распространяться действовавший на момент их государственной регистрации порядок налогообложения, которым индивидуальным предпринимателям предоставлялись льготные условия на первые четыре года деятельности⁸.

В Определении Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Дизайн-группа «Интерьер Флора» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» от 2 октября 2003 г.⁹ федеральный орган конституционного контроля сформулировал следующие позиции. В своей жалобе в Конституционный Суд РФ ООО «Дизайн-группа «Интерьер Флора» утверждало, что между положениями ст. 161 и ст. 24 и 143 НК РФ имеются неустраняемые противоречия, которые в силу п. 6 ст. 3 НК РФ должны толковаться в пользу налогоплательщика. Суды же неправильно применяют нормы налогового законодательства о необходимости перечисления арендатором сумм НДС при аренде

государственного имущества: поскольку арендодатель не является налогоплательщиком, то и арендатор не должен нести обязанность налогового агента, и у него нет обязанности по уплате НДС в бюджет. Кроме того, по мнению заявителя, отсутствие у него права на предъявление взысканных налоговыми органами денежных средств к вычету на основании ст. 171–173 НК РФ означает противоречащее ч. 3 ст. 35 и ч. 3 ст. 55 Конституции РФ лишение юридического лица принадлежащего ему имущества. Указанный хозяйствующий субъект полагал, что операции по сдаче в аренду федерального имущества, имущества субъектов Федерации и муниципального имущества должны облагаться НДС только в случаях, когда имущество, которое орган государственной власти сдает в аренду, закреплено за ним на праве оперативного управления; в таких случаях в гражданских правоотношениях он будет одной из сторон договора аренды публичного имущества, а в налоговых правоотношениях – налогоплательщиком; при непосредственном же участии публичных образований в договорах аренды, когда органы государственной власти, наделенные правами юридического лица, действуют в качестве органов публичных собственников, НДС взиматься не должен.

Однако Конституционный Суд РФ посчитал, что вопрос о конституционности нормы п. 3 ст. 161 НК РФ заявитель подменяет вопросом о целесообразности обложения НДС операций по аренде государственного имущества и имущества муниципальных образований, разрешение которого относится к компетенции законодателя и не входит в полномочия федерального органа конституционного контроля. При этом Конституционный Суд РФ сформулировал правовую позицию, согласно которой законодатель признал предоставление органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Федерации и муниципального имущества операциями, облагаемой НДС. Взимание НДС при предоставлении публичного имущества в аренду обусловлено тем, что при этом появляется объект налогообложения, т.е. операции по реализации услуг, имеющие стоимостную характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Освобождение таких операций от налогообложения означало бы, по мнению Конституционного Суда РФ, изъятие из общего правового режима, несовместимое с конституционными принципами экономической нейтральности, налогов и признание и защиту равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности. При реализации на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества организациями, которым такое имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения (ст. 294 ГК РФ) или оперативного управления (ст. 296 ГК РФ), исчисление и уплату в бюджет НДС осуществляют указанные организации. Порядок уплаты НДС, установленный п. 3 ст. 161 НК РФ, применяется в случае предоставления в аренду публичного имущества, не закрепленного на праве хозяйственного ведения либо оперативного управления за государственными унитарными предприятиями или учреждениями, т.е. составляющего государственную казну (п. 4 ст. 214 ГК РФ), при непосредственном участии публичных собственников в гражданских правоотношениях. Законодатель, как указал федеральный орган конституционного контроля, вправе определить элемент юридического состава НДС, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, как это осуществлено в п. 3 ст. 161 НК РФ, поскольку органы государственной власти и управле-

⁷ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 1.

⁸ См.: ч. 1 ст. 9 Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1995. № 25. Ст. 2343.

⁹ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 1.

ния и органы местного управления являются организациями, обладающими правами юридического лица. В случаях если в договорах аренды публичного имущества государственное учреждение, которому по акту передано имущество субъекта Федерации, именуется “балансодержателем”, Конституционный Суд РФ рекомендовал иметь в виду, что в соответствии с п. “о” ст. 71 Конституции РФ гражданское законодательство находится в ведении Российской Федерации, а потому законодательством субъектов Федерации не могут вводиться не предусмотренные ГК РФ субъекты договора аренды, такие как “балансодержатель”, а также новые вещные права.

Конституционный Суд России подчеркнул также, что НК РФ установлена ответственность налоговых агентов за неправомерное перечисление сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению, в виде штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению (ст. 123). Такая ответственность применяется независимо от того, была или не была соответствующая сумма удержана налоговым агентом у налогоплательщика. В соответствии с п. 5 ст. 108 НК РФ привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

ООО «Дизайн-группа “Интерьер Флора”» полагало, что взыскание с не исполнившего обязанность налогового агента арендатора публичного имущества суммы удержанного и не перечисленного в бюджет налога, а также пени является, по сути, дополнительным видом ответственности, не предусмотренным НК РФ, поскольку в таком случае налоговый агент, который подвергается денежному взысканию, лишается собственного имущества – денежных средств, что противоречит ч. 3 ст. 35 и ч. 3 ст. 55 Конституции РФ.

В силу п. 3 ст. 171 НК РФ в тех случаях, когда покупатель является налоговым агентом продавца услуги и сам исчисляет, удерживает и уплачивает НДС, он, соответственно, имеет право на вычет уплаченных сумм. Документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном ст. 169 НК РФ, является счет-фактура. При аренде государственного или муниципального имущества органы государственной власти и управления Российской Федерации, органы государственной власти и управления субъектов РФ и органы местного самоуправления (в отличие от других арендодателей – частных лиц) не выписывают счета-фактуры. В связи с этим возникает проблема получения арендатором такого имущества вычета по НДС, уплаченного им как налоговым агентом, поскольку отсутствие счета-фактуры рассматривается налоговыми органами как формальное препятствие для его осуществления. Тем самым создается существенно разный налоговый режим аренды имущества различных форм собственности, а операции по аренде государственного или муниципального имущества подвергаются налоговой дискриминации. Подобная трактовка норм НК РФ противоречит правовой позиции Конституционного Суда РФ, который в Постановлении от 21 марта 1997 г. по делу о проверке конституционности положений ст. 18 и 20 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” отметил, что в сфере налоговых отношений не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований.

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании

счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, а также документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами. Таким образом, счет-фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику вычетов по НДС. Налоговые вычеты в данном случае могут предоставляться и на основании иных документов, подтверждающих уплату налога на добавленную стоимость. Такой подход согласуется с конституционно-правовым смыслом вычетов по НДС, выявленных Конституционным Судом РФ в постановлении «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона “О налоге на добавленную стоимость” в связи с жалобой Закрытого акционерного общества “Востокнефтепродукт»» от 20 февраля 2001 г.¹⁰

Соответственно, федеральный орган конституционного контроля пришел к выводу о том, что арендатор государственного и муниципального имущества вправе получить вычеты по НДС на основании документов, подтверждающих уплату НДС.

Таким образом, совершенствование правового регулирования налоговых отношений, по убеждению автора, происходит в настоящее время прежде всего под влиянием деятельности судебной власти. В целом судебное правотворчество нередко характеризуется как “правоприменительное правотворчество”, которое может осуществлять суд, действуя в качестве только “негативного законодателя” и только осуществляя правоприменение¹¹. Ряд ученых полагают, что высокий уровень правового развития достигается в обществе тогда, когда суд, опираясь на Конституцию РФ, закон, на общепризнанные права человека, творит также и право¹². Поэтому, по их мнению, придание решениям высших судебных инстанций страны функций судебного прецедента (и даже нормативного правового акта) представляется “делом назревшим, вполне оправданным”¹³.

С нашей точки зрения, отождествление нормативного правового акта и судебного прецедента является необоснованным. Более аргументированным выглядит суждение о том, что решения судов по некоторым делам содержат прецедентно-правовую основу и становятся дополнительным источником права для судов общей юрисдикции при рассмотрении аналогичных дел¹⁴. В настоящее время наиболее распространенные и авторитетные виды правоприменительных актов – акты правосудия, совокупность которых является в том числе той правовой основой, которая обеспечивает оптимальное правовое регулирование общественных отношений в экономической сфере. Однако не все они могут быть охарактеризованы как судебные прецеденты. В этом плане целесообразно выделить:

¹⁰ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 3.

¹¹ См.: Бурков А.Л. Акты судебного нормоконтроля как источник административного права. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2005. С. 17.

¹² См., например: Марданов Д.А. Судебный прецедент как источник исполнительного производства // Адвокатская практика. 2006. № 2.

¹³ Алексеев С.С. Теория права. М., 1994. С. 219; Загайнова С.К. Судебный прецедент: проблемы правоприменения. М., 2002. С. 2 и др.

¹⁴ См.: Гук П.А. Судебная практика Верховного Суда Российской Федерации: актуальность применения // Арбитражный и гражданский процесс. 2004. № 2. С. 25.

“безусловных прецедентов”, к которым можно отнести акты и выраженные в них правовые позиции Конституционного Суда РФ, а также разъяснения Верховного и Высшего Арбитражного судов РФ (в форме постановлений пленумов этих судов), статус которых определен в ст. 125–127 Конституции РФ и которые являются источниками российского права. Следует различать правовые позиции Конституционного Суда РФ, имеющие прецедентный характер (*“безусловные”* судебные прецеденты), и правовые позиции его судей, которые либо совпадают с *“основной”* правовой позицией, либо (в противном случае) могут быть выражены в Особом мнении судьи. В последнем случае императивного, *“прецедентного”* значения такие позиции не имеют;

“относительных прецедентов”, к числу которых могут быть отнесены акты любого органа государственной судебной власти, но только при условии устойчивого и систематического использования их иными судами.

Судебная практика может рассматриваться в *широком смысле* – как синоним судебной деятельности и в *узком значении* – как созданные в процессе судебной деятельности правоприменительные акты, которые обладают определенной степенью обобщенности, общепризнанности и обязательности. Однако только судебные акты являются той правовой основой, которая обеспечивает в итоге надлежащее правовое регулирование общественных отношений, в том числе в экономической сфере. Причем роль судебной практики в формировании оптимальной финансово-экономической и налоговой политики в настоящее время не ограничивается формированием соответствующих судебных прецедентов, ибо в современном мире получают распространение наднациональные органы экономического правосудия, примером которых является Экономический суд Содружества Независимых Государств.