

КОНСТИТУЦИОННОЕ ПРАВОСУДИЕ КАК ИСТОЧНИК НАЛОГОВОГО ПРАВА В РФ

Аннотация. В настоящей статье произведен анализ решений Конституционного суда РФ за 2009 г. по вопросам, связанным с налоговыми правоотношениями. Являясь общеобязательными, окончательными и непосредственно действующими, отмеченные выводы Конституционного суда РФ приобрели нормативный характер и оказывают влияние на правоприменительную практику.

Ключевые слова: Конституция, налог, Конституционный суд, Налоговый кодекс, норма законодательства, проверка, аренда.

Abstract. The article covers analysis of Judgements of Constitutional court of Russia deals with tax quests over 2009. Judgements of Constitutional court of Russia indicated above is obligatory for all, definitive and directly put in force. This Judgements become regulatory and influence on enforcement matter.

Keywords: Constitution, Tax, Constitutional court, Tax code, formulation of legislation, check / inspection, lease.

Современное состояние правового регулирования сферы налоговых отношений является результатом последовательной эволюции законодательства о налогах и сборах, в формировании которой значительная роль принадлежит установлениям, выработанным судебными актами Конституционного суда Российской Федерации, поскольку среди различных механизмов правового обеспечения верховенства Конституции РФ и федерального законодательства на всей территории России им принадлежит особая роль. Это обусловлено, прежде всего, особой юридической силой таких судебных актов, поскольку, согласно ст. 6, 79 ФКЗ «О Конституционном Суде РФ» [1], решения Конституционного суда **обязательны** на всей территории России для всех органов государственной власти и местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений, **окончательны**, вступают в силу немедленно после его провозглашения и действуют **непосредственно**.

Являясь общеобязательными, окончательными и непосредственно действующими, выводы Конституционного суда приобретают нормативный характер и после их провозглашения оказывают влияние на правоприменительную практику.

Начиная с Решения Конституционного суда РФ от 15.01.1993 № 1-р «По жалобе Коликова Виктора Павловича» и до настоящего времени Конституционным судом принято 582 судебных акта по различным аспектам правового регулирования сферы налоговых отношений¹, из которых 27 постанов-

¹ Данные СПС «КонсультантПлюс» на 15.01.10.

лений, три решения, 552 определения. Все эти судебные акты, комментирующие, разъясняющие, отменяющие нормы права и их взаимосвязи, составляют важный источник конституционного регулирования налоговых отношений в РФ, позволяющий гибко устранять правовые противоречия в этой важной сфере деятельности государства и общества.

В соответствии с Федеральным законом от 31.07.1998 № 147-ФЗ в Российской Федерации с 1 января 1999 г. введен в действие Налоговый кодекс РФ. Вступление в силу основополагающего кодифицированного акта, безусловно, способствовало укреплению законности и соблюдению прав налогоплательщиков в налоговой сфере.

В то же время в связи с новизной Налогового кодекса для российской правовой системы порядок его реализации вызывал множество спорных и неоднозначно решаемых моментов у налогоплательщиков, органов налогового контроля и звеньев судебной системы РФ. Именно поэтому после введения в действие Налогового кодекса Конституционным судом была продолжена работа по конституционному контролю за правильностью понимания и применения субъектами норм налогового права. За этот период Конституционным судом принято 337 актов по различным аспектам правового регулирования сферы налоговых отношений. Из указанных актов Конституционного суда следует выделить 19 Постановлений, непосредственно изменяющих и дополняющих действующее налоговое законодательство. В течение 2009 г. принято три подобных судебных акта, влияние которых на современное налоговое законодательство мы попытаемся проанализировать в данной статье.

В 2009 г. нормы ст. 89 «Выездная налоговая проверка» Налогового кодекса РФ, регулируя в п. 10 осуществление повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика, предусматривали возможность ее проведения вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку (абзацы четвертый и пятый).

Поводом к рассмотрению дела Конституционным судом РФ явилась жалоба ООО «Варм» о несоответствии Конституции рассматриваемых положений Налогового кодекса РФ.

По мнению ООО «Варм», примененным в его арбитражном деле положением п. 10 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации [2] – в той мере, в какой оно понимается в правоприменительной практике как предоставляющее налоговым органам право проводить повторную выездную налоговую проверку при наличии судебного акта, содержащего оценку результатов предыдущей налоговой проверки, – нарушается право собственности, гарантированное Конституцией Российской Федерации (ст. 8 и 35).

При рассмотрении данной жалобы Конституционный суд РФ указал, что, в силу предписания ст. 57 Конституции РФ, вводимый законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц [3]. В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, каковой в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признается деятельность централизованной системы налоговых органов, уполномоченных на контроль за соблю-

дением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом [4].

Централизованный характер системы налоговых органов предопределяет контроль вышестоящего органа за деятельностью нижестоящих, одной из форм которого является повторная выездная налоговая проверка, результаты и последствия которой неизбежно отражаются на налогоплательщике, затрагивая его права и законные интересы. Поэтому повторная выездная налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществившего первоначальную выездную налоговую проверку, должна отвечать критериям необходимости, обоснованности и законности, с тем чтобы не превращаться в неправомерное обременение для налогоплательщика [5].

Конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Это право, как следует из ст. 57 Конституции РФ во взаимосвязи со ст. 18 Конституции РФ, определяет смысл, содержание и применение налогового законодательства, соответствующую деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием.

Согласно ст. 118 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, правосудие в Российской Федерации осуществляется только судом посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства.

Преодоление судебного решения путем принятия административным органом юрисдикционного акта, влекущего для участников спора, по которому было принято судебное решение, иные последствия, нежели определенные этим судебным решением, означает нарушение установленных Конституцией РФ судебных гарантий прав и свобод, не соответствует самой природе правосудия, которое осуществляется только судом, и несовместимо с конституционными принципами самостоятельности судебной власти, независимости суда и его подчинения только Конституции РФ и федеральному закону.

При повторной выездной налоговой проверке вышестоящий налоговый орган фактически заново и в полном объеме проверяет деятельность налогоплательщика за тот налоговый период, который уже был предметом выездной налоговой проверки. В результате не исключается на основе повторного изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств переоценка выводов, сделанных в ходе первоначальной выездной налоговой проверки, и, соответственно, принятие юрисдикционного акта, которым по-новому определяются конкретные права и обязанности налогоплательщика применительно к тому же налоговому периоду, в том числе могут быть выявлены недоимки по налогам и начислены соответствующие пени.

При этом положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом п. 10 ст. 89 Налогового кодекса РФ, исходя из его места в системе норм налогового законодательства, позволяет вышестоящему налоговому органу проводить повторную выездную налоговую проверку в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществившего первоначальную налоговую проверку, и в тех случаях, когда спор между налогоплательщиком и налоговым

органом был разрешен судом. Данное законоположение, как показывает практика его реализации (в том числе в конкретном деле заявителя), во взаимосвязи с другими положениями той же статьи, по существу, допускает принятие вышестоящим налоговым органом решения, влекущего изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и нижестоящего налогового органа, в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными этим судебным актом.

Такое регулирование нарушает право на судебную защиту, гарантированное ст. 46 (ч. 1) Конституции РФ, и не согласуется с предписаниями ее ст. 10, 118 (ч. 1 и 2) и 120, определяющими самостоятельность и независимость судебной власти, ее исключительную функцию по осуществлению правосудия, которое по своей природе и предназначению должно обеспечивать эффективную реализацию данного права.

Основываясь на указанных выводах, Конституционный суд РФ признал не соответствующим Конституции РФ положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом п. 10 ст. 89 Налогового кодекса РФ, согласно которому повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, в той мере, в какой данное положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом [3].

В соответствии с ч. 3 ст. 79 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ указанные положения, признанные неконституционными, утратили силу.

В соответствии с абзацем пятым пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, предусмотренных пп. 1 и (или) пп. 8 п. 1 ст. 164 данного Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы, если иное не предусмотрено п. 2 и 3 ст. 165 данного Кодекса, помимо иных документов, перечисленных в п. 1 той же статьи, в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, наряду с выпиской банка (ее копией), подтверждающей фактическое поступление выручки от покупателя товара (припасов), представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж.

Рассматривая по подведомственности заявление ООО «Лесозэкспортная компания АСВ» о пересмотре в порядке надзора решения нижестоящего арбитражного суда, Высший арбитражный суд РФ счел указанное положение абзаца пятого пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ, устанавливающее в качестве условия обоснованности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0 процентов принятие исполнения лишь по одному из предусмотренных российским гражданским законодательством видов сделок (договору поручения), что исключает возможность подтверждения фактического поступления денежных средств на счет продавца иными способами, не соответствующим Конституции Российской Федерации, и обратился в Конституционный суд РФ.

В ходе рассмотрения запроса Конституционным судом было установлено следующее. Подпункт 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2006 г., предусматривал представление в налоговый орган только выписки банка (ее копии), подтверждающей фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя товара (припасов) на счет налогоплательщика в российском банке. Это порождало неоднозначную правоприменительную практику относительно возможности возмещения налогоплательщику сумм налога на добавленную стоимость и применения ставки 0 процентов в случаях получения выручки за экспортируемый товар от третьего лица, не являющегося стороной по договору, поскольку, с одной стороны, выписка банка в таком случае не подтверждала поступление выручки от покупателя – иностранного лица, а с другой стороны, ст. 165 Налогового кодекса РФ не содержала запрета на оплату экспортируемого налогоплательщиком товара третьими лицами по поручению покупателя.

Дополнение пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ абзацем пятым [6], обязывающим налогоплательщика при поступлении на его счет выручки от реализации товара (припасов) иностранному лицу от третьего лица представлять в налоговый орган наряду с выпиской банка (ее копией) договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж, с очевидностью свидетельствует о стремлении федерального законодателя исключить указанную неопределенность. Вместе с тем, как и всякая специальная норма, которая вводится в условиях уже действующего гражданско-правового регулирования соответствующих отношений, норма абзаца пятого пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации, регулируя налоговые отношения, должна не только опираться на преследуемую законодателем цель и охраняемый ею публичный интерес, но и быть адекватной этой цели.

Как неоднократно указывал Конституционный суд Российской Федерации, нормы налогового законодательства, исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений, должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства [7, 8], в том числе с Гражданским кодексом РФ, предусматривающим возможность использования и других, помимо договора поручения, гражданско-правовых средств для урегулирования отношений, возникающих в связи с осуществлением оплаты за поставленный товар (припасы), в частно-

сти, для подтверждения фактического поступления денежных средств на счет продавца.

Налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. С учетом этого в п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Тем самым предполагается наличие в налоговом законодательстве норм, реализация которых находится в зависимости от правового регулирования, содержащегося в иных отраслях законодательства (в том числе, от гражданско-правового регулирования соответствующих отношений, в частности, с точки зрения их налоговых последствий), и не исключается наличие норм, использующих понятия других отраслей законодательства в собственном налоговом смысле.

В данном случае имеющая императивный характер норма абзаца пятого пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации по своему буквальному смыслу обуславливает наступление специальных налоговых последствий фактического поступления выручки от реализации товаров (припасов) иностранному лицу, если эта выручка поступила на счет налогоплательщика в российском банке от третьего лица, необходимостью представить в качестве доказательства этого именно и только договор поручения, который не имеет ни специального терминологического значения для применения исключительно в целях налогообложения, ни значения термина межотраслевого характера, но обладает самостоятельным юридическим значением в гражданско-правовой сфере.

Возложение исполнения обязательства на третье лицо, поскольку каких-либо других специальных ограничений для него федеральный законодатель не устанавливает, может опираться на совершенно различные юридические факты, лежащие в основе взаимоотношений между самостоятельными субъектами гражданского оборота и подлежащие оценке исходя из предусмотренных гражданским законодательством оснований возникновения прав и обязанностей [9], т.е. исполнение большинства обязательств, возникающих из поименованных в Гражданском кодексе Российской Федерации договоров и иных юридических фактов, может быть произведено третьим лицом, которое действует как самостоятельный субъект, от собственного имени.

Следовательно, положение абзаца пятого пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации не только придает юридическое значение самому факту зачисления экспортной выручки на счет налогоплательщика в российском банке, но и, указывая именно и только на договор поручения, косвенно регламентирует в рамках императивных требований налогового законодательства сами отношения, явившиеся основанием для зачисления выручки на счет налогоплательщика.

В результате рассогласованности с действующим гражданско-правовым регулированием в нарушение принципа юридического равенства, закре-

пленного ст. 19 (ч. 1) Конституции Российской Федерации, исключается возможность подтверждения налогоплательщиком фактического поступления выручки на его счет от третьего лица альтернативными документами. Подобное ограничение ставит под угрозу осуществление эффективной судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при принятии решения о правомерности либо неправомерности отказа в предоставлении ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, поскольку такая защита не может быть обеспечена без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые в соответствии с налоговым законодательством должны учитываться при решении вопроса о возможности предоставления указанной налоговой ставки.

Конституционным судом сделан вывод, что абзаца пятого пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации допускает чрезмерное вмешательство государства в сферу экономической деятельности, не отвечает принципам справедливости, равенства и соразмерности, которые должны соблюдаться при ограничении в конституционно значимых целях свободы договора, свободного использования гражданами своих способностей для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, с тем чтобы обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей и лицо не подвергалось чрезмерному обременению, к которому приводит необоснованное ограничение возможности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, а потому не соответствует Конституции Российской Федерации, ее ст. 34 (ч. 1) во взаимосвязи со ст. 19 (ч. 1 и 2) и 57 [10].

В соответствии с ч. 3 ст. 79 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ указанные положения, признанные неконституционными, утратили силу.

На наш взгляд, необходимо отметить принятое Постановление Конституционного суда РФ от 22.06.2009 № 10-П, которым положения ст. 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго п. 3 ст. 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в той мере, в какой они в системе действующего правового регулирования не отвечают требованиям определенности законно установленного порядка исполнения государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования обязанности по уплате налога на прибыль организаций с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества, признаны не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее ст. 19 (ч. 1) и 57. Конституционный суд РФ обязал федерального законодателя в срок до 1 марта 2010 г. урегулировать порядок уплаты налога на прибыль организаций государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества.

Список литературы

1. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 13. – Ст. 1447.
2. Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. – № 14. – Ст. 1770.
4. Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. – 1991. – № 15. – Ст. 492.
5. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 года № 14-П // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2004. – № 30. – Ст. 3214.
6. Федеральный закон от 22 июля 2005 года № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2005. – № 30. – Ст. 3130.
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2003 года № 12-П // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – № 30. – Ст. 3100.
8. Определение Конституционного Суда РФ от 4 апреля 2006 года № 98-О и от 13 июня 2006 года № 319-О // СПС «Гарант».
9. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
10. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.2009 № 20-П // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 1. – Ст. 128.

Филиппов Кирилл Борисович

главный юрист, Пензенский
государственный университет

E-mail: kb1@bk.ru

Filippov Kirill Borisovich

Chief lawyer, Penza State University

УДК 342

Филиппов, К. Б.

Конституционное правосудие как источник налогового права в РФ /
К. Б. Филиппов // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион.
Общественные науки. – 2010. – № 3 (15). – С. 3–10.