

УДК 342.4(470):351.713+343.359.2

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

О.В. Гришин

Тверской государственный университет

Целью работы является освещение налогового права Российской Федерации в свете возникающих правовых противоречий в данной отрасли. В работе выявлены и рассмотрены некоторые проблемы налогового права, предложены пути их решения в свете назревшей конституционализации данной отрасли законодательства.

Ключевые слова: *налоговое право, конституционализация, злоупотребление правом, Конституционный Суд Российской Федерации.*

Реализация в правоприменительной практике таких конституционных принципов, как защита права собственности, справедливость, ответственность, исполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги, затруднена тем, что налоговое законодательство изобилует многочисленными пробелами, неточностями и коллизиями. 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.

В данном случае необходимо обратить внимание на то, что налоговое право, безусловно, имеет конституционную природу. При этом речь идет не только о роли Конституции Российской Федерации (далее – Конституция РФ) как обладающего высшей юридической силой нормативного правового акта в сфере налоговых отношений, но и о иных возможностях воздействия, проникновения и закрепления конституционных начал в разветвленном нормативно-правовом массиве налогового права. Основной смысл этих процессов заключается в приведении норм и институтов налогового права, а также практики их применения в соответствие с буквой и духом российской Конституции, что представляет собой проблему конституционализации налогового права.

Как справедливо отмечает Н.С. Бондарь, «конституционные начала налогового права предопределяются самой природой отношений по поводу установления и взимания налогов и сборов как предмета не только налогового, но и конституционного права. То есть речь идет о

конституционном значении достаточно широкой сферы отношений, составляющих предмет налогово-правового регулирования и, в конечном счете, о конституционной природе самих институтов налогового права»¹.

Конституционное закрепление отношений по поводу установления и взимания налогов и сборов свидетельствует о придании особой значимости налоговым платежам и связанным с ними отношениям. Эта значимость необходима для формирования доходов государственной казны, предназначенной для удовлетворения интересов общества и государства, а также роли последнего в процессе регулирования экономических отношений в стране. Налоги значительно воздействуют на имущественную сферу общественных отношений, на фундаментальные отношения собственности. Налоги косвенно влияют на иные области жизнедеятельности людей и в итоге «затрагивают сами основы конституционного строя государства, всю систему прав и свобод человека и гражданина»². В данном аспекте конституционная природа институтов налогового права в концентрированном виде проявляется как связь между политической властью и экономической свободой, публичными и частными интересами в налоговых отношениях.

«Конституция РФ является особым правовым актом как с точки зрения юридической силы, так и по своей внутренней форме. Внутренняя форма Конституции РФ является отражением логики, последовательности, полноты и в этом смысле – беспробельности, системности конституционного регулирования общественных отношений по поводу власти и свободы в политических и экономических формах их реализации»³.

Налоги, воплощая в себе единство финансово-экономического и правового содержания, предстают необходимым условием экономической свободы субъекта в гражданском обществе, концентрированно раскрывают истоки экономической основы функционирования всех уровней публичной власти и реализации свободы предпринимательства в условиях рыночной экономики. В этом плане практически все содержание Конституции РФ, все ее главы в их системном единстве имеют отношение к социально-экономическому развитию страны, задают конституционную логику налоговой системе, целям и основным направлениям налоговой политики государства.

¹ Бондарь Н.С. Налоги как связующее звено между властью и свободой. Налоговое право в свете конституционного правосудия // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. N 3. С.15

² Там же. С. 16.

³ Там же. С. 18.

Основой конституционализации налогового законодательства Российской Федерации является правоприменительная практика Конституционного Суда Российской Федерации (далее – Конституционный Суд РФ)⁴. Как отмечает Л.В. Лазарев, «юридическая природа решений Конституционного Суда РФ как источников налогового права тесно связана с получающими отражение в соответствующих актах правовыми позициями Конституционного Суда РФ. В конечном счете именно правовые позиции, с одной стороны, придают решениям Конституционного Суда РФ юридические (нормативно-правовые) качества источников права, а с другой – предопределяют весьма существенную специфику данного вида правовых источников. Поэтому для понимания решений Конституционного Суда РФ в качестве источников налогового права анализ научной проблемы правовых позиций Конституционного Суда РФ имеет принципиальное значение»⁵.

Налоговое законодательство является комплексной, сложной отраслью с многочисленными пробелами, неточностями и коллизиями, наличие которых приводит к возникновению возможности злоупотребления правом. Среди принципов налогового права отсутствует принцип запрета злоупотребления правом. Тем не менее, идея о наличии пределов осуществления права или об ограничении в соответствии с интересами третьих лиц в качестве принципа налогового права решается через толкование конституционных принципов. Так Г.А. Гаджиев пишет: «В известном смысле конституционное право, защищая публичный интерес, ограничивает частный интерес. Эти идеи выражаются в конституционном праве через принцип необходимости добросовестного осуществления своих субъективных прав (ч. 3 ст. 17 Конституции РФ)»⁶. При этом недобросовестные действия (бездействия) лиц, осуществляющих свои права, можно разделить, как минимум, на два типа: злоупотребления гражданскими правами с целью неисполнения норм налогового права и злоупотребления, собственно, налоговыми правами.

Необходимо отметить, что осуществление прав и обязанностей в рамках правоотношений одной отрасли влечет возникновение прав и обязанностей в рамках отношений другой отрасли. Выбирая форму осуществления субъективного гражданского права, участник, например,

⁴ См., например, Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // СПС «КонсультантПлюс». 2012.

⁵ Лазарев Л.В. Правовые позиции Конституционного Суда России. М., 2003. С. 37 – 59.

⁶ Гаджиев Г.А. От правоприменения до злоупотребления // ЭЖ-Юрист. 2004. № 42.

гражданского правоотношения должен осознавать и оценивать налоговые последствия своих действий. Осуществление субъективных прав может сопровождаться выходом за рамки частных интересов и вторжением в сферу публичных (фискальных) интересов. На стыке данных интересов возникает проблема соотношения частного и публичного, которая относится к разряду оценочных категорий. Демаркация предела частного или публичного интереса невозможна ввиду динамичности финансовых (публичных) задач государства. Нарушение границы соотношения частного и публичного при осуществлении права в рамках дозволенного поведения и будет являться злоупотреблением правом.

Так, на сегодняшний день сложилась ситуация, при которой зачастую происходят злоупотребления со стороны лиц, реализующих свое конституционное право собственности. Например, в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее – ГК РФ) закреплён принцип свободы договора, согласно которому физические и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора. Между тем наличие в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) нормы, согласно которой при определении размера налоговой базы в отношении доходов, облагаемых по ставке 13 %, налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме, полученной им в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 млн рублей, а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 250 000 рублей⁷. За этой формулировкой скрывается тот факт, что в случае указания в договоре купли-продажи недвижимого имущества цены, не превышающей 1 млн рублей, продавец вправе уменьшить налогооблагаемую базу на эту сумму, т. е., фактически не платить налог. При этом получается следующая ситуация. Стороны договора предусматривают условие о цене, не превышающей 1 млн рублей, но при этом рыночная цена недвижимого имущества в несколько раз выше. Реально недвижимое имущество продается по стоимости, превышающей 1 млн рублей. Таким образом, правомерная

⁷ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

реализация лицами своего права на свободное определение условий договора имеет цель минимизацию налогов в рамках дозволенного поведения, что является наглядным примером злоупотребления правом. Аналогичная ситуация проявляется и с движимым имуществом.

Злоупотребления в сфере налогового права могут быть не только со стороны налогоплательщиков, такие злоупотребления часто выявляются со стороны налоговых органов и их должностных лиц. Так, например, статья 176 НК РФ устанавливает порядок возмещения налога на добавленную стоимость (далее – НДС). Согласно указанной статье обязательна камеральная налоговая проверка по НДС в случаях, когда итогом налоговой декларации является возмещение НДС из бюджета, т. е. вычеты превышают исчисленную сумму налога. При этом порядок проведения указанной проверки регламентируется нормами ст. 88 НК РФ, а также специальными нормами ст. 176 НК РФ. Налоговая проверка по НДС проводится в течение 3 месяцев и по ее результатам в течение 7 рабочих дней должно быть вынесено решение о возмещении налога, если налоговым органом не выявлено нарушений в применении налогового законодательства. При наличии же нарушений налоговая инспекция составляет акт, а в дальнейшем рассматривает возражения налогоплательщика и материалы проверки в обычном порядке, установленном НК РФ, а затем выносит решение о возмещении НДС или об отказе в вычете НДС. Казалось бы, в указанном порядке нет ничего противоречивого, что позволяло бы должностным лицам налогового органа злоупотреблять своими правами, но, к сожалению, все не так однозначно. На практике налоговые органы зачастую затягивают сроки проведения камеральной налоговой проверки: вместо 3 месяцев проверяют налоговую декларацию по НДС 8 - 10 месяцев и больше, не вынося решения до окончания проверки. Это достигается при помощи полномочий, предоставленных должностным лицам налоговых органов по запросу дополнительных сведений и документов (счетов-фактур и других документов, подтверждающих вычеты) в последний день трехмесячного срока после получения от организации налоговой декларации. В данном случае датой отсчета 3 месяцев для проверки, по мнению Федеральной налоговой службы России и Министерства Финансов России, является день представления налогоплательщиком этих документов⁸.

Еще одним примером злоупотребления правом налоговыми органами является следующий пример. В ст. 78 НК РФ предусмотрено право налогоплательщика на возврат или зачет излишне уплаченного налога. В этой статье предусмотрено, что решение о зачете суммы

⁸ См. письмо Министерства Финансов России от 13.04.2007 г. № 03-02-07/2/69 и письмо Министерства Финансов России и ФНС России от 17.01.2008 г. № ШС-6-03/24.

излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась. При этом дополнительно предусмотрено, что в случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты такой сверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком. Таким образом, налоговый орган может не проводить зачет до завершения сверки расчетов с налогоплательщиком. Примечательно то, что в НК РФ не установлены сроки, в которые налоговый орган должен завершить такую сверку с налогоплательщиком, а также не урегулирована процедура такой сверки. В результате имеют место случаи, когда сверка расчетов искусственно затягивается налоговым органом на годы и налогоплательщик не может реализовать свое право на зачет излишне уплаченного налога в административном порядке. Таким образом, и в этом случае недостатки в правовом регулировании сверки расчетов оставляют почву для использования сверки расчетов как механизма, затрудняющего права налогоплательщика на зачет излишне уплаченного налога.

В заключение необходимо отметить, что поскольку налоговые правоотношения имеют публично-правовую природу, обусловленную целями обеспечения равного налогового бремени и защиты прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков, субъекты этих отношений связаны императивными предписаниями налогового закона. В данном случае крайне необходимо, чтобы налоговый закон соответствовал букве и духу Конституции РФ, дабы, если не исключить, то свести к минимуму возможность злоупотреблениями правами как гражданами, так и должностными лицами налоговых органов. Основным шагом в этом направлении должно стать закрепление принципа запрета злоупотребления правом среди принципов налогового права. При этом конституционный смысл норм налогового права нужно и должно искать в правоприменительной практике Конституционного суда РФ. Как справедливо отмечает Н.С. Бондарь, «итогово-обобщающий характер правовых позиций Конституционного Суда РФ лежит в основе принимаемых им решений, хотя по своему объему содержание решений (постановлений, определений) заметно шире, богаче и не сводится только к сформулированным в них правовым позициям. Правовые позиции определяют внутренний смысл решений Конституционного

Суда, составляют юридическую квинтэссенцию принятого судебного решения в порядке конституционного контроля. Мотивировочная часть решения нередко содержит не менее важные правовые позиции, усиливающие значение решений как источников налогового права. Более того, без глубокого проникновения в содержание мотивировочной части невозможно адекватное реальному значению понимание конституционно-правовых выводов, содержащихся в резолютивной части»⁹.

CONSTITUTIONALIZATION'S ACTUAL PROBLEMS OF THE TAX LEGISLATION OF THE RUSSIAN FEDERATION

O.V. Grishin

Tver State University

The purpose of work is covering of the tax right of the Russian Federation in the light of arising legal contradictions in this branch. In work some problems of the tax right are revealed and considered, ways of their decision in the light of the ripened konstitutsionalizatsiya of this branch of the legislation are offered.

Keywords: *tax right, konstitutsionalizatsiya, abuse of the right, Constitutional Court of the Russian Federation.*

Об авторе:

ГРИШИН Олег Викторович – магистрант юридического факультета Тверского государственного университета (170100, г. Тверь, ул. Желябова, 33); e-mail: olegfuhrer@mail.ru.

⁹ Бондарь Н.С. Конституция, Конституционный Суд и налоговое право // *Налоги*. 2006. № 3.