

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

*Е. В. Килинкарлова**

ПРАВОВЫЕ ПОЗИЦИИ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ¹

Правовые позиции Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения имеют огромное значение для развития налогового законодательства, практики его применения и науки налогового права. В данной статье автором предпринята попытка комплексного обзора правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам общей части налогового права, принятых за 20 лет существования Суда (1991–2011).

Формирование правовых позиций Конституционного Суда РФ теснейшим образом связано с толкованием Конституции РФ, поэтому, прежде чем перейти к анализу интересующих нас правовых позиций, обратимся к положениям Основного закона, которые непосредственно посвящены регулированию налогообложения.

Основопологающей для налогового права является ст. 57 Конституции РФ, которая закрепляет обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы и провозглашает запрет обратной силы законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков. На конституционном уровне определены основы разграничения полномочий публично-правовых образований в сфере налогообложения: так, в ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы (п. «з» ст. 71), в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ — общие принципы налогообложения и сборов (п. «и» ст. 72), а органы местного самоуправления самостоятельно устанавливают местные налоги и сборы (ч. 1 ст. 132). Кроме того, Конституция РФ устанавливает особенности законотворческого процесса в отношении законов по вопросам налогообложения: законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены в Государственную Думу только при наличии заключения Правительства РФ (ч. 3 ст. 104), а принятые

* Килинкарлова Елена Васильевна — кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ.

© Е. В. Килинкарлова, 2012

E-mail: kilinkarova.e@jurfak.spb.ru

¹ Настоящая статья апробирована в качестве научного сообщения на Круглом столе молодых ученых и специалистов юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, посвященном юбилею Конституционного Суда Российской Федерации (25 октября 2011 г., Санкт-Петербург).

Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации (ст. 106).

Толкование указанных норм, а также некоторых иных положений Конституции РФ позволило Конституционному Суду РФ сформировать значительное количество правовых позиций по вопросам налогообложения.

Анализ решений Суда и научной литературы по рассматриваемому вопросу позволяет выделить несколько периодов в развитии практики Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения.²

Границы первого периода можно ограничить датами создания Суда и принятия первой части Налогового кодекса РФ, вступившей в силу 1 января 1999 г. Действовавшее в то время налоговое законодательство не учитывало конституционные принципы и не обеспечивало справедливого баланса частных и публичных интересов. В соответствующий период именно в решениях Конституционного Суда РФ были сформулированы основные концептуальные положения, которые в подавляющем большинстве случаев были учтены законодателем при принятии первой части Налогового кодекса РФ. Рассмотрим основные из правовых позиций данного периода.

Прежде всего остановимся на правовых позициях, посвященных определению существенных признаков налога и характеристике основной обязанности налогоплательщика — обязанности по уплате законно установленных налогов. Одним из ключевых решений по данному вопросу стало Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П.³ Как указал Суд, налог является необходимым условием существования государства и с публично-правовым характером налога и государственной казны, а также с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

Что касается природы налоговой обязанности, то, по мнению Суда, конституционная обязанность платить законно установленные налоги имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой), характер и 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, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Суд признал допустимым беспорочное взыскание с налогоплательщика — юридического лица не уплаченных в добровольном порядке сумм налога и пени (дополнительного платежа, компенсирующего потери государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога), поскольку

² Подробнее см.: *Овсянников С. В.* Об изменении правовых позиций Конституционного Суда РФ в сфере налоговых отношений // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Международ. науч.-практ. конф.* 14–15 апр. 2006. Сб. / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2007. С. 57–66; *Щекин Д. М.* Влияние практики Конституционного Суда РФ на законодательство о налогах и сборах // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2007 года: по материалам 5-й Международ. науч.-практ. конф.* 11–12 апреля 2008 г. Сб. / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2009. С. 12–23.

³ *Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”»* // *Российская газета.* 1996. 26 дек.

принудительное исполнение налоговой обязанности не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества и представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Вместе с тем, как указал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П,⁴ в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения — публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет, и налогоплательщик не должен нести ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По мнению Суда, уплата налога должна пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщиков, поэтому 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.

В ряде решений рассматриваемого периода Конституционный Суд РФ обратился к толкованию понятия «законно установленные налоги и сборы». Так, в Постановлении от 18 февраля 1997 г. № 3-П⁵ Суд указал, что федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными», если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, т. е. федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством, при этом одно лишь перечисление федеральных сборов в федеральных бюджетных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств. По мнению Суда, 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.⁶

С понятием законно установленных налогов и сборов тесно связана правовая позиция Конституционного Суда РФ, согласно которой право субъектов Российской Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, что, в частности, проявляется в том, что субъекты РФ вправе устанавливать налоги и сборы лишь в рамках перечня региональных налогов и сборов, определяемого Российской Федерацией.⁷

⁴ *Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 ст. 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”»* // Российская газета. 1998. 20 окт.

⁵ *Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года “О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции”»* // Там же. 1997. 26 февр.

⁶ *Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года “О Государственной границе Российской Федерации” в редакции от 19 июля 1997 года»* // Там же. 1997. 18 ноября.

⁷ *Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 ст. 18 и ст. 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”»* // Там же. 1997. 1 апр.

В решениях рассматриваемого периода нашли закрепление принципы налогообложения, в частности принципы равенства и соразмерности налогообложения, ясности и непротиворечивости налоговых законов. Так, в Постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9-П⁸ Суд указал, что в законах, устанавливающих налоги и сборы, должны учитываться такие конституционные принципы, как принцип равенства и принцип соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод. Применительно к налогообложению принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности, равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. Принцип соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод имеет значение для налогообложения, поскольку налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности. Налогообложение, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным, поэтому при чрезмерности налогов и сборов проблема их дифференциации в связи с обеспечением принципов равенства и справедливости приобретает особое значение.

Требование к определенности налоговых законов было сформулировано Конституционным Судом РФ в Постановлении от 8 октября 1997 г. № 13-П,⁹ в котором суд пришел к выводу о том, что законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными, поскольку неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом.

В рассматриваемый период Конституционный Суд РФ обращался также к вопросам ответственности за налоговые правонарушения. Так, в Постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П¹⁰ была высказана правовая позиция, согласно которой нормы о налоговой ответственности должны быть в достаточной степени определенными: неопределенность налогового правонарушения (невыделение законодателем существенных признаков конкретного правонарушения) не соответствует общеправовому критерию определенности, ясности и недвусмысленности правовой нормы и, как следствие, противоречит конституционному принципу равенства всех перед законом и судом, что влечет признание нормы об ответственности не соответствующей Конституции РФ.

Наконец, ряд правовых позиций Конституционного Суда РФ рассматриваемого периода посвящен вопросам обратной силы налоговых законов. Так, в Постановлении от

⁸ *Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы»* // Там же. 1996. 17 апр.

⁹ *Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года “О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году”*» // Там же. 1997. 21 окт.

¹⁰ *Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и Законов Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”*» // Там же. 1999. 3 авг.

8 октября 1997 г. № 13-П Суд указал, что придание обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, недопустимо не только путем прямого указания об этом в самом законе, но и путем принятия законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. По мнению Суда, в равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой. При этом при решении вопросов о действии налоговых законов во времени необходимо учитывать, что днем официального опубликования налогового закона следует считать дату опубликования, реально обеспечивающую получение информации о содержании закона его адресатами.¹¹

Практически все ключевые правовые позиции Конституционного Суда РФ рассматриваемого периода нашли законодательное закрепление во вступившей в силу с 1 января 1999 г. первой части Налогового кодекса РФ. В частности, был введен закрытый перечень налогов и сборов, установлены принципы налогообложения, урегулирован момент уплаты налога (при этом законодатель установил для налогоплательщика более льготные правила определения момента исполнения налоговой обязанности); были учтены позиции суда о принудительном исполнении налоговой обязанности и о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Второй этап в развитии практики Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения связан с реформированием налогового законодательства, протекавшим в форме его кодификации на основе единых конституционно значимых принципов, и условно ограничивается периодом с 1999 по 2007 год. В литературе отмечается, что данный этап характеризуется поиском оптимального баланса фискальных и частных интересов, а Конституционный Суд РФ, судя по принятым на этом этапе решениям, видел свою задачу в том, чтобы не препятствовать законодателю в поиске такого баланса. Выработанные при этом правовые позиции отличаются конформизмом, соглашательством с законодателем.¹² Именно решения, принятые Конституционным Судом РФ в этом периоде, подверглись наиболее жесткой критике специалистов по налоговому праву, в том числе по причине явно проявляющейся в правовых позициях тенденции по защите публичных интересов.¹³ Рассмотрим несколько правовых позиций Суда, которые достаточно наглядно характеризуют выделенные тенденции второго периода.

В качестве первого примера, позволяющего говорить о «соглашательстве» с законодателем, рассмотрим правовую позицию Конституционного Суда РФ о так называемом «принудительном» зачете — зачете излишне уплаченных сумм налоговых налогов, осуществляемого по правилам п. 5 ст. 78 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 5 ст. 78 Налогового кодекса РФ зачет излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам производится налоговыми органами самостоятельно, в отсутствие письменного заявления налогоплательщика.

¹¹ *Постановление Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности части первой ст. 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года “О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах»»* // Там же. 1996. 6 ноября.

¹² *Овсянников С. В.* Об изменении правовых позиций Конституционного Суда РФ в сфере налоговых отношений. С. 59–60.

¹³ *Щекин Д. М.* Влияние практики Конституционного Суда РФ на законодательство о налогах и сборах. С. 17.

В Определении от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П¹⁴ Конституционный Суд РФ дал следующую оценку зачету суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и задолженности по пеням и штрафам. Суд указал, что наделение налоговых органов полномочием самостоятельно, т. е. без соответствующего заявления и согласия на то налогоплательщика, произвести зачет излишне уплаченной суммы налога в счет погашения недоимки по другим налогам не может рассматриваться как нарушающее справедливый баланс публичных и частных интересов, поскольку позволяет оперативно и эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует скорейшему исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате налога. Закрепляющие это полномочие положения Налогового кодекса РФ направлены на защиту прав не только государства или иного публично-правового образования, но и самого налогоплательщика, поскольку исключают дальнейшее начисление пеней, применение налоговых санкций и мер принудительного характера.

В указанном решении Конституционный Суд РФ отказался квалифицировать данный вид зачета в качестве меры принудительного взыскания, отметив, что налоговый орган вправе самостоятельно произвести данный зачет без дополнительного предварительного уведомления налогоплательщика, поскольку задолженность налогоплательщика определяется на основании решения налогового органа по результатам налоговой проверки, о котором он уведомлялся, и, следовательно, налогоплательщику известны или должны быть известны фактические обстоятельства, послужившие основанием для осуществления зачета излишне уплаченного налога в счет образовавшейся задолженности.

Вместе с тем, не признав самостоятельный зачет, предусмотренный п. 5 ст. 78 Налогового кодекса РФ, принудительным исполнением налоговой обязанности, Конституционный Суд РФ распространил на проведение соответствующего зачета ограничения по сроку, предусмотренные для принудительного исполнения налоговой обязанности.

Правовая позиция, в соответствии с которой налоговый орган не вправе самостоятельно произвести зачет излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и задолженности по пеням, возможность принудительного взыскания которых утрачена в силу истечения сроков, определяемых на основе общих принципов взыскания недоимки, нашла подтверждение в практике арбитражных судов¹⁵ и актах Министерства финансов РФ.¹⁶

Однако необходимо отметить, что, несмотря на правовую позицию Конституционного Суда РФ, в последовавших за ней решениях арбитражных судов получила распространение иная позиция, в соответствии с которой самостоятельный зачет налоговым органом сумм налога без учета воли налогоплательщика признается одной из

¹⁴ *Определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2007 г. № 81-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Ростелеком” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 ст. 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2007. № 5.*

¹⁵ См., напр.: *Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 сентября 2009 г. № 6544/09, от 24 октября 2006 г. № 5274/06, от 9 декабря 2008 г. № 8689/08, от 20 января 2009 г. № 10707/08; Определения Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 июня 2009 г. № ВАС-6544/09, от 2 октября 2008 г. № 12563/08; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20 января 2010 г. № А05-7690/2009 // СПС «КонсультантПлюс».*

¹⁶ *Письмо Министерства финансов РФ от 1 июля 2009 г. № 03-02-07/1-334 // Там же.*

форм принудительного взыскания налоговых платежей и, соответственно, такой зачет должен производиться в порядке и сроки, установленные законодательством для взыскания налогов.¹⁷

На наш взгляд, оценивая позиции судов, необходимо учитывать следующее. При зачете осуществляется прекращение двух встречных обязанностей — обязанности налогоплательщика по уплате налоговых платежей и обязанности публичного субъекта по возврату полученных без должного основания денежных средств. Таким образом, зачет переплат является способом исполнения обязанности по уплате налоговых платежей, которая в свою очередь может быть исполнена либо в добровольном, либо в принудительном порядке.

Представляется, что осуществление данного вида зачета налоговым органом самостоятельно, в отсутствие заявления и согласия налогоплательщика, не позволяет охарактеризовать его в качестве добровольного исполнения налоговой обязанности. Таким образом, самостоятельный зачет, осуществляемый на основании п. 5 ст. 78 Налогового кодекса РФ, можно квалифицировать в качестве принудительного взыскания налоговых платежей.

Вместе с тем подобная квалификация рассматриваемой процедуры позволяет поставить вопрос о ее встроенности в общие правила принудительного взыскания недоимки и задолженности по налоговым платежам, поскольку действующее правовое регулирование свидетельствует, скорее, об особом месте данного вида зачета в системе способов принудительного исполнения налоговой обязанности. Возможно, в том числе и это обстоятельство повлияло на формирование Конституционным Судом РФ правовой позиции, в соответствии с которой зачет, осуществляемый по правилам п. 5 ст. 78 Налогового кодекса РФ, принудительным исполнением налоговой обязанности не признается.

В качестве второго примера, характеризующего подходы Суда к вопросам налогообложения в рассматриваемый период, обратимся к правовым позициям по вопросу о возврате излишне уплаченных сумм косвенных налогов, на формирование которых, как представляется, значительное влияние оказало желание Суда защитить имущественные интересы публичного субъекта.

Вторая часть Налогового кодекса РФ содержит специальные правила, посвященные возмещению (зачету или возврату) налога на добавленную стоимость и акцизов (ст. 176, 176.1 и 203 Налогового кодекса РФ). В то же время причиной возникновения переплат по налогу на добавленную стоимость и акцизам могут являться не только особенности исчисления данных налогов (когда применяются правила части второй Налогового кодекса РФ), но и другие факторы (например, ошибки в расчетах, применение неправильной ставки налога и проч.), которые приводят к возникновению излишне уплаченных или излишне взысканных в бюджетную систему сумм налога на добавленную стоимость и акцизов. Возникновение подобных переплат ставит вопрос о возможности применения к их зачету или возврату правил ст. 78 и 79 Налогового кодекса РФ, поскольку их буквальное толкование позволяет утверждать, что они распространяются на все налоги без исключения. Однако в арбитражной практике начиная со второй половины 1990-х годов широкое распространение получил подход, в соответствии с которым в случае

¹⁷ См., напр.: *Постановление* Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 октября 2006 г. № 5274/06; *Постановление* Федерального арбитражного суда Московского округа от 31 мая 2006 г. № КА-А40/4436-06; *Постановление* Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 20 сентября 2006 г. № Ф03-А24/06-2/2029 // Там же.

излишней уплаты налога с продаж, акциза, налога на добавленную стоимость и других косвенных налогов суды отказывали в возврате переплаты, поскольку фактическими плательщиками этих налогов являлись другие лица (как правило, покупатели) и, следовательно, налогоплательщик не нес при переплате убытков, а требуемые средства ему не принадлежали.¹⁸

Впервые Конституционный Суд РФ затронул вопрос о возврате излишне уплаченных сумм косвенных налогов в Постановлении от 30 января 2001 г. № 2-П.¹⁹ Вопрос о применении к косвенным налогам правил главы 12 Налогового кодекса РФ не был поставлен перед Судом, однако он высказал позицию по данной проблеме. Признав, что до истечения определенного срока налог с продаж не подлежал уплате, Суд указал на отсутствие оснований для взыскания недоимки, пеней и применения штрафных санкций при неуплате налога за тот период, до истечения которого налог не подлежал уплате. Однако в признании права налогоплательщика на возврат сумм налога, которые были уплачены до наступления срока, с которого они подлежали уплате, а также на их зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу Суд отказал, поскольку сумма налога включалась в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет прибыли (которая является результатом хозяйственной деятельности), а с покупателей (клиентов), т. е. фактических, а не юридических плательщиков налога.²⁰

Данное постановление вызвало обширную критику в научных кругах, которая была в основном связана, во-первых, с существом позиции, во-вторых, с использованием Судом терминологии, не предусмотренной законодательством (например, «фактический плательщик налога», «косвенный налог»), а сама правовая позиция оценивалась в качестве вынужденной меры, направленной на обеспечение стабильности бюджета.²¹

Однако именно указанное Постановление Конституционного Суда РФ, которое напрямую не касалось наличия или отсутствия права на возврат косвенных налогов, стало основой для формирования судебной практики, которая в большинстве случаев не признает право налогоплательщика на возврат или зачет излишне уплаченных и излишне взысканных косвенных налогов.

Во второй раз вопрос о наличии у налогоплательщика права на возврат излишне уплаченных косвенных налогов был рассмотрен Конституционным Судом РФ в Определении от 2 октября 2003 г. № 317-О.²² Заявитель оспаривал конституционность

¹⁸ См., напр.: *Постановления* Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 сентября 1998 г. № 2345/98, от 13 октября 1998 г. № 5007/98, от 1 сентября 1998 г. № 2345/98, от 10 августа 1999 г. № 1248/98, 22/99 // Там же.

¹⁹ *Постановление* Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2 «По делу о проверке конституционности положений подпункта “д” пункта 1 и пункта 3 ст. 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 г. “О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”», а также положений Закона Чувашской республики “О налоге с продаж”, Закона Кировской области “О налоге с продаж” и закона Челябинской области “О налоге с продаж” в связи с запросом арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью “Русская тройка” и ряда граждан» // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

²⁰ Абзац 8 п. 8 мотивировочной части Постановления Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2.

²¹ См., напр.: Худанова А. Ю. Проблема возврата косвенных налогов // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации* 2003 года. М., 2004. С. 168.

²² *Определение* Конституционного Суда Российской Федерации от 2 октября 2003 г. № 317-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО “Лукойл — Западная Сибирь” на нарушение

положений подп. 5 п. 1 ст. 21 и п. 1 ст. 78 Налогового кодекса РФ, поскольку эти положения по смыслу, придаваемому им сложившейся правоприменительной практикой, исключают реализацию права налогоплательщика на зачет или возврат излишне уплаченных сумм косвенных налогов (в частности, акцизов).

В Определении от 2 октября 2003 г. № 317-О Конституционный Суд РФ выразил следующую позицию по данному вопросу. Сначала Суд указал, что законодатель реализацию права налогоплательщика на зачет или возврат излишне уплаченного акциза с возвратом или невозвратом им этих сумм покупателям подакцизных товаров прямо не связывает. Но затем был сделан вывод, в соответствии с которым возврат налогоплательщику излишне уплаченных в бюджет сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара без возврата этим покупателям излишне уплаченной части акциза означает неосновательное обогащение налогоплательщика.

Таким образом, Конституционный Суд РФ не отказал полностью и безоговорочно налогоплательщику косвенных налогов в праве на возврат излишне уплаченных сумм из бюджета, однако связал соответствующее право налогоплательщика с обязанностью по возврату покупателям излишне уплаченных сумм налога.²³

На наш взгляд, приведенную выше правовую позицию Конституционного Суда РФ нельзя оценить положительно. Как справедливо указывают в научной литературе, классификация налогов на прямые и косвенные не предусмотрена налоговым законодательством, прямые и косвенные налоги являются прежде всего экономическими категориями, которые должны использоваться законодателем в первую очередь для наиболее рационального построения налоговой системы. Юридические же последствия отнесения конкретного налога к числу прямых или косвенных наступают только в тех случаях, когда это прямо предусмотрено законом. Поэтому придание в судебной практике категориям прямых и косвенных налогов правовых последствий, не предусмотренных в законодательстве (а именно определение условий, при которых налогоплательщик косвенного налога может реализовать свое право на возврат излишне уплаченных сумм), не является обоснованным и противоречит принципу равенства налогообложения.²⁴

Представляется, что позиция, высказанная Конституционным Судом РФ в приведенных выше решениях, носит политический, а не правовой характер и обусловлена стремлением обеспечить стабильность бюджета и защитить интересы публичного субъекта. Дополнительным аргументом в защиту данной точки зрения может служить то, что при решении вопроса о возможности возврата средств излишне уплаченных косвенных налогов из бюджета Суд применил теорию переложения косвенных налогов и поставил право налогоплательщика на возврат переплаты под условие возврата соответствующих сумм контрагентам, однако при решении вопроса о возможности

конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1 ст. 21 и пункта 1 ст. 78 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

²³ Подобная позиция стала основой для постановки в научной литературе вопроса о праве фактического налогоплательщика на возврат излишне уплаченных сумм косвенных налогов из бюджета (см., напр.: Худанова А. Ю. Проблема возврата косвенных налогов. С. 170).

²⁴ См., напр.: Зарипов В. М. Прямой разговор о косвенных налогах (к вопросу о возврате из бюджета косвенных налогов) // Современное право. 2001. № 10 // СПС «КонсультантПлюс»; Лекомцева О. С. Зачет (возврат) излишне уплаченных налогов: судебная практика и закон // Арбитражная практика. 2002. № 3. С. 27; *Налоговое право России: Особенная часть* / Отв. ред. Н. А. Шевелева. М., 2004. С. 116.

взимания налога на добавленную стоимость в случае неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ и услуг) Суд указал, что налог на добавленную стоимость, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика и исчисление суммы налога на добавленную стоимость не обусловлено какими-либо отношениями между хозяйствующими субъектами.²⁵

С окончанием этапа кодификации налогового законодательства (условно с 2007 г.) связывают последний на настоящий момент период в развитии правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения.²⁶ Как отмечается в литературе, специфику данного периода предопределяет, во-первых, то, что в настоящее время перед Судом стоит задача обеспечить стабильность реформированного законодательства, поэтому от него не стоит ожидать радикально иных — по сравнению с заложенными в Налоговом кодексе РФ — подходов к правовому регулированию налоговой сферы. Кроме того, в настоящее время Конституционный Суд РФ перешел от рассмотрения основополагающих, концептуальных вопросов, имеющих системный характер, к оценке конкретных законодательных норм, регулирующих узкие, специальные блоки налоговых отношений, т. е. занялся наведением конституционного порядка в рамках отдельных налогово-правовых институтов с учетом установленного Налоговым кодексом РФ баланса частных и публичных интересов.²⁷ Наконец, в качестве еще одной тенденции данного периода можно рассматривать переход к формулированию правовых позиций по вопросам налогообложения в определениях, а не постановлениях Конституционного Суда РФ.

Таким образом, с определенной долей условности в формировании практики Конституционного Суда РФ по вопросам общей части налогового права можно выделить три этапа, каждый из которых отличается спецификой подходов Суда к оценке конституционности норм налогового законодательства. Вместе с тем на протяжении 20 лет деятельности Конституционного Суда РФ значение его правовых позиций остается неизменно высоким для развития налогового законодательства, практики его применения и науки налогового права.

Статья поступила в редакцию 20 июня 2012 года

²⁵ *Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 167-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества “Сотовая компания” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6; Пепеляев С. Г. НДС — от 169-О к 167-О: Новые разъяснения Конституционного Суда // ЭЖ-Юрист. 2005. № 28.*

²⁶ См., напр.: *Овсянников С. В. Об изменении правовых позиций Конституционного Суда РФ в сфере налоговых отношений. С. 60–61.*

²⁷ Подробнее про характеристику рассматриваемого периода см.: Там же. С. 64–66.