УДК/UDC 342.042

Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации как источник налогового права

Схакумидова Джульетта Анзауровна
студентка юридического факультета
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
г. Краснодар, Россия
e-mail: sxakymidova@mail.ru

Чернов Юрий Иванович
кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
г. Краснодар, Россия
e-mail: admfinkubsau@yandex.ru

Аннотация

Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации неоднократно касались общих принципов налогового права, а также вопросов, связанных с осуществлением налогового контроля. В частности, Конституционный Суд затрагивал вопросы, связанные с порядком и сроками осуществления налогового контроля, однако нельзя сказать, что в правовых позициях Конституционного Суда делается уклон в сторону защиты граждан. Исходными положениями для формирования принципов налогового права послужили идеи шотландского экономиста Адама Смита, который в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» разработал четыре правила взимания налогов. Законодательство о налогах и сборах всегда неразрывно связано с экономической политикой государства, которой определяется налоговая политика. Принципы налогового права сформировались на основе принципов финансового права, но имеют и свою специфику. Добросовестные налогоплательщики, уплачивающие своевременно налоги и сборы, получают государственную защиту при незаконном установлении налогов или приданию налоговому закону обратной силы. Обратная сила налоговому закону придается только при смягчении положения налогоплательщика, касающегося налоговой ответственности, и при установлении дополнительных гарантий защиты.

Ключевые слова: Конституционный Суд, налоги и сборы, принципы, практика, нормативно-правовые акты, компетенция, соответствие.

Legal positions of the constitutional court of the Russian Federation as a source of tax law

Schakumidova Julietta Anzaurovna
student of the faculty of Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail: sxakymidova@mail.ru

Chernov Yuriy Ivanovich
Candidate of Law, assistant professor of the Department of Administrative and Financial Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail: admfinkubsau@yandex.ru

Abstract

The starting points for the formation of the principles of tax law were the ideas of the Scottish economist Adam Smith, who in his work "Study on the nature and causes of the wealth of peoples"developed four rules for levying taxes. Legislation on taxes and fees is always inextricably linked with the economic policy of the state, which determines the tax policy. The principles of tax law were formed on the basis of the principles of financial law, but they also have their own specifics. Conscientious taxpayers, in turn, paying taxes and fees in a timely manner, receive state protection in case of illegal taxation or retroactive application of tax law. Retroactive force is given to the tax law only when the taxpayer's position regarding tax liability is mitigated, and when additional protection guarantees are established.

Key words: Constitutional court, taxes and fees, principles, practice, legal acts, competence, compliance.

Конституция Российской Федерации предусматривает только основные положения и исходные принципы установления налоговых обя-

занностей, остальные принципы и положения являются производными. Поскольку в какой-то момент практика правоприменения потребовала конкретизации и расширения перечня, то Конституционный Суд взял на себя функцию толкования конституционных норм, закрепляющих принципы налогового права, а также налоговые обязанности граждан [1].

В системе органов судебной власти Конституционный Суд занимает особое положение. Его постановления и определения заняли важное место среди иерархии источников налогового права, однако вопрос о роли правовых позиций и их влиянии на нормы налогового права остается открытым, поскольку многие исследователи считают, что нормы налогового права были разработаны в первую очередь на основе положений Конституции [2]. Поэтому среди ученых мнения относительно роли правовых позиций Конституционного Суда и их влияния на нормы налогового права разделились: некоторые полагают, что решения Конституционного Суда не могут быть источниками налогового права, они только могут только толковать и разъяснять действующие нормы [3].

С другой стороны, исследователи, рассматривающие решения Конституционного Суда как источник норм налогового права, указывают, что правовые позиции занимают особенное место. И хотя в Российской Федерации не признан судебный прецедент, степень воздействия решения Конституционного Суда на нормы различных отраслей права, в том числе и налогового, остается высокой. Это связано с проверкой конституционности правовых актов [4].

Другим аспектом является определение места решений Конституционного Суда среди источников налогового права. Чтобы определить место, необходимо установить признаки решений Конституционного Суда: во-первых, речь идет об обобщающем характере правовых позиций Конституционного Суда, во-вторых, решения Конституционного Суда носят оценочных характер, а также характер толкования [5]. Конституционный Суд Российской Федерации в своих постановлениях не раз упоминал требования к налогообложению, которые в дальнейшем законодатель учел и применил при разработке Налогового кодекса РФ. Од-

нако налоговое право по-прежнему занимает важное место в практике Конституционного Суда РФ.

Механизм налогообложения был разработан в соответствии с принципами налогового права. Механизм налогообложения изложен во многих законодательных актах и устанавливается Российской Федерацией совместно с субъектами [6].

Однако наука налогового права разработала также дополнительные принципы, которые пока не включены в налоговое законодательство. К ним относятся принципы достаточности, эластичности, подвижности налогообложения [1].

В частности, Постановление Конституционного Суда от 4 апреля 1996 года предусматривает установление и взимание налогов только на основании федерального закона - в ином порядке налоги взиматься не могут [7].

Постановление Конституционного Суда от 18 февраля 1997 года предусматривает обязательное соблюдение процедуры принятия нормативно-правовых актов, на основании которых устанавливается налог [5].

Ввести в действие новый налог возможно только путем принятия нормативно-правового акта уполномоченным органом законодательной власти с соблюдением процедуры принятия нормативно-правовых актов. Органы исполнительной и судебной власти не вправе вводить в действие налоги и сборы - они вводятся только законом, который стабилен, определен и принят в особом порядке. При этом составляющие части налога разрабатываются органами исполнительной власти, у которых, согласно Определению Конституционного Суда от 14 декабря 2000 года, нет права издавать нормативно-правовые акты, влекущие налоговые обязательства [8]. Таким образом, Конституционный Суд РФ указывает, что установление налогов и сборов относится к исключительной компетенции законодательных органов Российской Федерации [9].

Региональные налоги и сборы устанавливаются законодательными органами субъектов Российской Федерации только на основании феде-

рального налогового законодательства. Установление региональных налогов всегда обладает производным характером. Законодательные органы субъектов при установлении налогов и сборов действуют в пределах своей компетенции. В Постановлении от 21.03.1997 предусмотрено, что введение налогов и сборов является правом, а не обязанностью субъектов Российской Федерации [7].

Органы местного самоуправления, как установлено в Определении от 5.02.1998, не могут ввести налог, не предусмотренный федеральным законодательством, но могут самостоятельно решать вопросы, связанные с установлением и взиманием местных налогов и сборов, которые предусмотрены в Налоговом кодексе РФ [10].

Конституционный Суд в своем определении от 5 февраля 1998 года предусматривает, что федеральные налоги и сборы устанавливаются в соответствии с Конституцией Российской Федерации, при этом федеральный законодатель самостоятельно устанавливает перечень налогов и все составные части налоговых обязательств. Список налогов и сборов на всех уровнях закреплен в федеральном законодательстве. При этом налог можно считать взимаемым в законном порядке, если закон зафиксировал все составляющие, необходимые для взимания налога [1].

Постановление Конституционного Суда от 18 февраля 1997 года предусматривает, что требования к установлению налогов и сборов относятся к процедуре, форме принятия и содержанию данного акта, а также порядку, в соответствии с которым он вводится. Законодателю для установления налога необходимо определить разумный срок, по истечении которого налог подлежит уплате, одновременно налоговый орган заранее уведомляет налогоплательщика о составе и содержании налоговых обязательств, чтобы тот смог заранее подготовиться к расходам [11].

Налоговый кодекс РФ предусматривает, что нормы налогового права вступают в законную силу не раньше чем по истечении месяца со дня официального опубликования или не раньше первого числа очередного налогового периода [7].

Конституционный Суд в Постановлении от 8.10.1997 указал, что нормативно-правовые акты об установлении налогов и сборов не имеют обратной силы. Иными словами, является недопустимым придание обратной силы закону, который устанавливает новый налог или ухудшает положение налогоплательщика. Введение новых налогов всегда должно преследовать цель укрепить экономическую стабильность, сделать налоговые отношения более устойчивыми, а налогоплательщиков убедить в правовой и экономической стабильности.

Обязанность граждан Российской Федерации уплачивать налоги относится к числу конституционных, а также является гарантией защиты их прав при незаконном установлении налогов. Конституционный запрет на ухудшение положения налогоплательщиков предусматривает, что введение налогов должно обеспечивать устойчивые отношения в сфере налогообложения, укрепляя уверенность налогоплательщика. Изменения налогового законодательства, ухудшающие положения налогоплательщика, должны вводиться при соблюдении принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. Помимо этого, необходимо определить переходный период для перестройки работы налоговых органов [11].

Добросовестные налогоплательщики, уплачивающие своевременно налоги и сборы, получают государственную защиту при незаконном установлении налогов или приданию налоговому закону обратной силы. Обратная сила налоговому закону придается только при смягчении положения налогоплательщика, касающегося налоговой ответственности, а также при установлении дополнительных гарантий защиты.

Таким образом, решения Конституционного восполняют пробелы законодательства, устраняя противоречия, а также проверяя соответствие норм налогового законодательства Конституции Российской Федерации.

Акты Конституционного Суда впервые обозначили принципы налогового права, которые в дальнейшем были отражены в Налоговом кодексе. Поэтому роль его решений переоценить сложно. Решения Консти-

туционного суда распространяются на все аналогичные случаи и споры, поэтому правовые позиции являются обязательными для всех, в том числе и для органов государственной власти [12].

Конституционный Суд также устраняет противоречия в налоговом законодательстве и формирует систему институтов, действующих в сфере налогообложения, что помогает формулировать эффективные механизмы реализации основных принципов налогообложения. Однако не все решения Конституционного Суда можно считать источниками налогового права, а только те, которые вынесены по вопросам толкования налоговых норм и по результатам проверки конституционности нормативно-правовых актов налогового права.

На сегодняшний день в науке нет единого подхода к определению понятия «правовая позиция Конституционного Суда», однако сами решения находят большую поддержку у ученых, что говорит об их значимости и ценности. Очевидно, что общие принципы налогового права имеют конституционную природу. Реализация принципов налогового права становится возможной посредством толкования данных норм.

Еще с 1990-х годов Конституционный Суд играет важную роль в совершенствовании налогового законодательства, он принимает отдельные решения, в которых формулирует практику, занимается вопросами толкования принципов. Конституционный Суд разрабатывал специфические отраслевые принципы налогового права [13].

Поэтому следует признать, что судебная практика Конституционного Суда является основой системного толкования норм налогового права. Постановления и определения Конституционного Суда, очевидно, внесли большой вклад в развитие кодификации налогового права. На наш взгляд, дальнейшее развитие норм налогового права должно происходить с учетом правоприменительной практики и толкований Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку это является условием полноценного функционирования всей налоговой системы в целом.

Список литературы

1. Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Ленинского районного суда города Оренбурга и Центрального районного суда города Кемерово о проверке конституционности статьи 21 Закона Российской Федерации Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 05.02.1998 № 22-О: Вестник Конституционного Суда РФ. № 3. 1998.

2. Комментарий к постановлениям Конституционного Суда Российской Федерации / Отв. ред. Б. С. Эбзеев. В 2 т. М.: Юристъ, 2010. С. 416–417.

3. Школа С. Н., Курдюк П. М. Конституционное правосудие в субъектах Российской Федерации: теоретический и историко-правовой анализ. Монография. Краснодар: КубГАУ, 2007. 561 с.

4. Ваймер Е. В. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации в отношении налогового контроля // Конституционное и муниципальное право. 2018. № 4. С. 53–57.

5. Белых С. В. О некоторых вопросах, связанных с конституционной обязанностью каждого платить законно установленные налоги и сборы в свете отдельных решений Конституционного Суда Российской Федерации // Бизнес, Менеджмент и Право. 2018. № 1. С. 14–17.

6. Бондарь Н. С. Судебный конституционализм в России в свете конституционного правосудия / Н. С. Бондарь. М.: Норма; Инфра-М, 2011. 544 с.

7. 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: Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ, № 2, 1996.

8. Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2000 № 258-О «По жалобам акционерного общества «Энергомаш» и открытого акционерного общества «Табачная фабрика "Омская"» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 4 статьи 8 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» // Собрании законодательства РФ. 2001. № 6. Ст. 605.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Парламентская газета, № 151–152, 10.08.2000.

10. 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»: Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 № 3-П// Вестник Конституционного Суда РФ, № 1, 1997.

11. По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П.

12. Бляшкина Н. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогового права об установлении и введении налогов и сборов // Финансовое право. 2019. № 4. С. 24–29.

13. Сидоров Е. С. Решения Конституционного Суда как источник налогового права // Молодой ученый. 2017. № 19 (153). С. 236–238.

References

1. On the refusal to accept for consideration the requests of the Leninsky District Court of Orenburg and the Central District Court of Kemerovo to verify the constitutionality of Article 21 of the Law of the Russian Federation "On the Basics of the Tax System in the Russian Federation: Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of 05.02.1998 N 22-O: Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation, N 3, 1998.

2. Commentary on the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation / Resp. ed. B.S. Ebzeev. In 2 vols. M .: Yurist, 2010.S. 416 - 417

3. School S.N., Kurdyuk P.M. Constitutional justice in the constituent entities of the Russian Federation: theoretical and historical-legal analysis. Monograph. Ministry of Agriculture of the Russian Federation, Federal, state Educational institution, higher. prof. Education, Kuban. state agricultural university Krasnodar, 2007.556 s.

4. Weimer E.V. Legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation in relation to tax control // Constitutional and municipal law. 2018.N 4.P. 53 - 57.

5. Belykh S.V. On some issues related to the constitutional obligation of everyone to pay legally established taxes and fees in the light of certain decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation // Business, Management and Law. 2018.N 1. S. 14 - 17.

6. Cooper N.S. Judicial constitutionalism in Russia in the light of constitutional justice / N.S. Cooper. M .: Norma; Infra-M, 2011.554 s.

7. In the case of the verification of the constitutionality of a number of regulatory acts of the city of Moscow and the Moscow Region, the Stavropol Territory, Voronezh Region and the city of Voronezh, which regulate the procedure for registering citizens arriving for permanent residence in these regions: Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 04.04.1996 No. 9-P : "Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation, N 2, 1996

8. Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of December 14, 2000 N 258-O "On complaints of the joint-stock company"Energomash "and the open joint-stock company"Tobacco factory "Omskaya"on violation of constitutional rights and freedoms by clause 4 of article 8 of the Law of the Russian Federation "On added tax cost "// Meeting of the legislation of the Russian Federation. 2001. No. 6. Art. 605

9. Tax Code of the Russian Federation (part two): dated 05.08.2000 N 117-ФЗ (as amended on 09/29/2019) (as amended and supplemented, entered into force on 01/10/2019) // Parliamentary newspaper, N 151-152, 08/10/2000.

10. In the case of the constitutionality of the Decree of the Government of the Russian Federation of February 28, 1995 "On the introduction of fees for the issuance of licenses for the production, bottling, storage and wholesale of alcoholic products: Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 18.02.1997 N 3-P //"Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation N 1, 1997.

11. In the case of the constitutionality of the provisions of the second paragraph of paragraph 2 of Article 18 and Article 20 of the Law of the Russian Federation of December 27, 1991 "On the Basics of the Tax System in the Russian Federation: Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 21, 1997 No. 5-P.

12. Blyashkina N.A. Legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation on tax law on the establishment and introduction of taxes and fees // Financial Law. 2019.N 4.P. 24 - 29.

13. Sidorov E. S. Decisions of the Constitutional Court as a source of tax law // Young scientist. - 2017. - No. 19. - S. 236-238.