

**Руденко Виктор Вячеславович**

магистрант

Северо-Кавказский филиал

ФГБОУ ВО «Российский государственный

университет правосудия»

г. Краснодар, Краснодарский край

DOI 10.21661/r-552343

## **ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ КОНСТИТУЦИОННЫХ ПОЛОЖЕНИЙ ОБ УСТАНОВЛЕНИИ НАЛОГОВ (СБОРОВ) В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

***Аннотация:** в данной статье рассматривается явление установления налогов в Российской Федерации. Автор раскрывает основную функцию налогов, описывает исторические и экономические аспекты их возникновения, а также, ссылаясь на труды немецкого философа В. Гегеля, объясняет необходимость налогообложения в стране.*

***Ключевые слова:** налоги, налогообложение, Конституция России, налоговая политика, государство.*

В настоящее время право государства устанавливать налоги воспринимается как явление само собою разумеющееся, поскольку существует объективная необходимость финансовой базы для осуществления государственных функций. На наш взгляд, это хорошо продемонстрировал Гегель. Он указывал, что осознание природы налоговых обязанностей возможно только с признанием взаимной обусловленности и связанности государства и гражданского общества. Ведь правовое требование уплаты налогов – не нарушение личности индивида, а диалектическая предпосылка ее усиления, так как средства к существованию и благо единичного и его правовое наличное бытие тесно взаимосвязаны со средствами существования, благом и правом всех, основаны на этом и только в этой связи действительны и обеспечены. Налоги не следует рассматривать как дар, данный

государству; они вводятся на благо самим утвердившим их – представителям гражданского общества [4, с. 228–229, 342].

Согласно ст. 57 Конституции РФ, а также п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ граждане и организации несут конституционную обязанность платить законно установленные налоги и сборы. При этом, как отмечает Конституционный Суд РФ, механизм налогообложения, который устанавливается законодателем, обязан обеспечить полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и, кроме того, правомерность деятельности специальных государственных органов и должностных лиц, направленной на взимание налогов и сборов [17].

Учитывая, что обязанность по уплате налогов носит публично-правовой характер, а ее реализация должна осуществляться в условиях, которые соответствовали бы вытекающим из верховенства права принципам равенства и справедливости, то этим обусловливается императивный (категорически обязательный) метод налогового регулирования и связанность законом налоговых органов. Это, в свою очередь, требует детального определения оснований, пределов и процедурного порядка деятельности налоговых органов [18].

РФ обладает широким выбором направлений в налоговой политике и, в частности, самостоятельно определяет допустимость обложения налогами (сборами) тех или иных экономических объектов. Однако при этом государство должно понимать, что взимание налогов (сборов) – это всегда ограничение (обременение) права собственности и свободы экономической деятельности (их конституционные ценности закреплены в ст. 34 и 35 Конституции РФ). В этой связи нормативные акты в сфере налогообложения должны учитывать требование Конституции РФ об установленных только законно публичных платежах и соблюдать правила ч. 3 ст. 55 Конституции РФ об ограничении прав и свобод только федеральным законом и только пропорционально (соразмерно) конституционно одобряемым целям. Поэтому совокупное предметно связанное обременение нескольких объектов для одной категории налогоплательщиков не может приобретать характер чрезмерного, избыточного по объему экономического бремени, что противоречит природе обязанности платить налоги [12; 22].

В этом контексте следует обратить внимание на возрастание количества публичных платежей, благодаря которым осуществляется формирование доходной части публичных денежных фондов и которые не установлены прямо Налоговым кодексом РФ. Количество нормативных актов, закрепляющих такие публичные платежи, составляет около 70 [9, с. 105]. По мнению Е.Л. Васяниной, это говорит о создании другой, параллельной, налоговой системы в РФ [1, с. 6–9]. Иными словами, количество фискальных обременений на граждан резко возросло и продолжает увеличиваться с каждым годом, что противоречит, на наш взгляд, конституционным основам налоговой политики РФ, особенно в части законности установления налогов и сборов. Например, большую социальную напряженность в свое время вызвал вопрос об обязательности взносов на капитальный ремонт. Или Законом Московской области от 23 декабря 2013 г. №160/2013-ОЗ установлена норма, согласно которой за изменение вида разрешенного использования земельного участка (который находится в собственности граждан или юридических лиц) устанавливается плата.

Однако есть и иное мнение. Так, некоторые ученые считают, что реализация указанных в Конституции РФ социальных прав граждан (на бесплатную медицинскую помощь, бесплатное образование, право на жилище и т. п.) возможна только при высокой налоговой и иной фискальной нагрузке на граждан [2, с. 11].

В Налоговом кодексе РФ имеет место такой принцип как экономическая обоснованность налога – налог должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным, поскольку не допускается установление налога, который бы препятствовал реализации конституционных прав и свобод граждан (ст. 3). В противном случае налоги, не имеющие экономического основания (установленные в этой связи произвольно), не могут считаться законно установленными в контексте ст. 57 Конституции РФ [6, с. 13]. Разумеется, экономическим основанием налога (сбора) не может выступать то обстоятельство, что имеет место дефицит бюджета. Кроме того, недостаточно просто сослаться на важность той или иной социальной проблемы и даже показать острую необходимость ее решения [7, с. 140].

Надо сразу сказать, что в науке налогового права нет четкого понимания того, какой налог (сбор) является произвольным, а какой – нет; какой налог (сбор) препятствует осуществлению конституционных прав, а какой – не препятствует этому. Дело в том, что любой налог (сбор) так или иначе выступает обременением для налогоплательщика и поэтому как бы косвенно его тормозит при реализации конституционных прав. Например, государственная пошлина ограничивает право граждан на судебную защиту (ст. 46 Конституции РФ), но признается законным фискальным платежом. Но, например, сбор за поселение в Московской области признан незаконным, поскольку создает препятствия для осуществления права гражданина на самостоятельное определение своего места жительства [16].

Как правильно отметил Д.В. Винницкий, отражает экономическую обоснованность налога (сбора) такое понятие как объект налогообложения [3, с. 30]. Однако проблема в том, что Налоговый кодекс РФ в ст. 38 не устанавливает четкий и закрытый перечень объектов налогообложения. В этой связи можно констатировать, что законодатель волен установить в качестве объекта налогообложения и иные объекты, имеющие количественную, стоимостную или физические характеристики.

О произвольности установления и введения налога (сбора) подтверждает то обстоятельство, что при введении тех или иных фискальных платежей практически всегда отсутствует экономико-правовое обоснование такого платежа. А это приводит к тому, что налог можно интерпретировать и как добровольное пожертвование, и как вымогательство со стороны государства. Все зависит от точки зрения исследователя [8, с. 14–15]. Отсутствие экономического основания налогообложения вызвано историческими причинами: для возмещения расходов казны, вызванных войнами и эпидемиями, государство всегда устраивало принудительное изъятие у населения денежных средств. Но отсутствие в настоящее время четких критериев установления экономического основания налога ведет к обострению отношений между государством, которое желает взыскивать налоги в размере как можно большем, и налогоплательщиком, который

пытается дозволенными и недозволенными методами снизить размер своих налоговых обязательств [5, с. 29].

Но в любом случае такое установление налога априори можно считать не соответствующим положениям ст. 57 Конституции РФ в части его законности. Например, в свое время Президиум ВАС РФ в постановлении от 08.11.2011 №5292/11 по делу № А03–5096/2010 указал, что налогообложение денежных средств, которые перечисляются в бюджет как налоговые платежи, не имеет экономического основания и не соответствуют основным принципам налогового права [19].

Экономическое основание налога, как элемент принципа законного установления налога, должно приниматься во внимание и при разработке ставки налога, которая пусть даже ставка и не выходит за пределы ставки, предусмотренной Налоговым кодексом РФ. Так, например, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда РФ указала, что налоговая ставка – это такой необходимый элемент налога, без которого налог не считается установленным, в обязательном порядке должна иметь экономическое обоснование. Однако административный ответчик не доказал экономическую обоснованность земельного налога в размере предельно допустимой ставки. Он не привел конкретных доказательств того, что предельный размер ставки установлен не произвольно, а с учетом объективных факторов. Ответчиком не были соблюдены ст. 57 Конституции РФ и основные начала законодательства о налогах и сборах [21].

Конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы зачастую конфликтует с такой конституционной ценностью как право на свободу предпринимательства и вытекающей из него свободой договора (ст. 34 Конституции РФ). Дело в том, что налоговые последствия гражданско-правовых отношений рассчитываются исходя из тех цен на товары (работы, услуги), которые стороны зафиксировали в договоре. Однако нужно учитывать, что цена, определенная в договоре, считается подходящей для целей налогообложения только в том случае, когда контрагенты являются обычными, незаинтересованными субъектами: тогда цена предопределена рынком (спросом и предложением) и никаких проблем не возникает.

Ситуация резко меняется, когда контрагенты в договоре являются взаимосвязанными, взаимозависимыми, аффилированными лицами. В таком случае они могут предусмотреть цену в договоре, которая не будет отражать рыночные реалии. И такая цена для исчисления налогов будет противоречить принципу равенства налогоплательщиков и принципу экономического основания налога и запрета на произвольное налогообложение. В том случае, если выяснится, что отчуждение дорогостоящего имущества аффилированному лицу было осуществлено налогоплательщиком по экономически необоснованной заниженной цене, то НДС должен быть доначислен, принимая во внимание рыночную цену имущества [24].

В ст. 57 Конституции РФ говорится о взимании установленных законом публичных платежей в качестве либо налога, либо сбора. При этом нужно учитывать, что правовое регулирование налогов или сборов не всегда может совпасть, поскольку их природа различна. В настоящее время общепризнанно, что налоги – обязательное условие функционирования государства. Налоги – предусмотренная законом денежная форма отчуждения собственности для обеспечения выполнения публичной властью возложенных на нее задач. Такое отчуждение осуществляется на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности, и по общему правилу, не имеет целевого назначения. Конституционная обязанность платить налоги действует в отношении всех налогоплательщиков как безусловный приказ государства. Такой приказ, требование осуществляется посредством взыскания в бесспорном порядке денежных сумм задолженности [25]. Для защиты конституционных прав граждан Конституция устанавливает запрет на придание обратной силы законам, которые устанавливают новые налоги или ухудшают положение налогоплательщиков (ст. 57). Кроме того, Налоговый кодекс РФ устанавливает закрытый перечень налогов, подлежащих взиманию.

Сборы – это также конституционно допустимый и обязательный публичный платеж, уплата которого выступает одним из условий совершения в отношении плательщиков публичными органами юридически значимых действий. Перечень

сборов не ограничивается только Налоговым кодексом РФ. Однако, как указал Конституционный Суд РФ, все фискальные сборы попадают под режим действия ст. 57 Конституции РФ [14]. Поэтому установление всех налогов и сборов должно основываться на конституционном принципе равенства, который подразумевает под собой равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения [13]. При этом соразмерность при установлении налогов и сборов отражает справедливость и сдерживает чрезмерные фискальные претензии государства [23].

Конституционный Суд РФ посчитал, что такие принципы налогообложения как равенство, справедливость и соразмерность, а также принцип экономической обоснованности должны применяться к любым обязательным публичным (фискальным) платежам, в том числе и к утилизационному сбору. Поэтому Конституционный Суд РФ признал, что положения ст. 24.1 ФЗ «Об отходах производства и потребления» не соответствуют указанным принципам в той части, в которой они признают объектом обложения утилизационным сбором те транспортные средства, которые помещены под таможенную процедуру временного ввоза [10].

### *Список литературы*

1. Васянина Е.Л. Развитие фискальной системы России в современных экономических условиях / Е.Л. Васянина // Налоги. – 2016. – №4.
2. Васянина Е.Л. Систематизация фискальных взиманий – ключевой элемент единой правовой концепции регулирования публичных доходов / Е.Л. Васянина // Налоги. – 2017. – №3.
3. Винницкий Д.В. Основы налогового права: курс лекций / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 2005.
4. Гегель Г.В.Ф. Философия права / Г.В.Ф. Гегель. – М., 1990.
5. Зрелов А.П. Межотраслевой подход как способ объяснения экономического парадокса налогообложения / А.П. Зрелов // Налоги и налогообложение. – 2006. – №7.
6. Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях Конституционного Суда РФ / Ю.А. Крохина // Налоговед. – 2004. – №7.

7. Напсо М.Д. Актуальные налоговые инициативы и новации: социально-экономические основы, теоретические подходы и практическое применение / М.Д. Напсо, М.Б. Напсо // Lex russica. – 2019. – №12.

8. Паркинсон С.Н. Закон и доходы / С.Н. Паркинсон. – М., 1992.

9. Финансово-правовое регулирование обязательных платежей, уплачиваемых в федеральный бюджет Российской Федерации: монография / под ред. И.А. Цинделиани. – М., 2018.

10. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.07.2019 №30-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 24.1 Федерального закона «Об отходах производства и потребления» в связи с запросом Арбитражного суда Республики Карелия» // СПС «КонсультантПлюс».

11. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2019 №10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс».

12. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2016 №14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

13. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 №17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» // СПС «КонсультантПлюс».

14. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2006 №2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского автономного округа» // СПС «КонсультантПлюс».



15. Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 №20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» и от 11 ноября 1997 года №16-П «По делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона Российской Федерации «О Государственной границе Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

16. Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 №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» // СПС «КонсультантПлюс».

17. Определение Конституционного Суда РФ от 28.06.2018 №635-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Банк Южной многоотраслевой корпорации» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 74.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

18. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2016 №2561-О «По запросу Арбитражного суда Алтайского края о проверке конституционности пункта 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

19. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.11.2011 №5292/11 по делу № А03–5096/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

20. Определение ВС РФ от 22.07.2016 №305-КГ16–4920 // СПС «КонсультантПлюс».

21. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 4 июля 2018 г. №81-АПГ18–6 // СПС «КонсультантПлюс».

22. Постановления Правительства Российской Федерации "О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими

разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн" и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // СЗ РФ. – 2016. – №24. – Ст. 3602.

23. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15 февраля 2019 года №10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс».

24. Определение ВС РФ от 22.07.2016 №305-КГ16-4920 // СПС «КонсультантПлюс».

25. Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции" и от 11 ноября 1997 года №16-П «По делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации"» // СПС «КонсультантПлюс».

26. Постановление Правительства Российской Федерации «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // СЗ РФ. – 2016. – №24. – Ст. 3602.