Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

**ПРОБЛЕМЫ КОНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИИ ПРАВОВОГО РЕЖИМА НАЛОГА**

**НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ <\*>**

**В.И. КРУСС, Ф.А. БАЛАЖ**

--------------------------------

<\*> Статья подготовлена в рамках международного проекта РГНФ и НАН Украины. Проект N 12-23-02002.

Крусс Владимир Иванович, заведующий кафедрой теории права ГОУ ВПО "Тверской государственный университет", доктор юридических наук, профессор.

Балаж Ференц Александрович, аспирант кафедры теории права ГОУ ВПО "Тверской государственный университет".

С позиций заявленной в литературе теории конституционализации национальных правовых систем в работе проводится анализ эволюции правового режима налога на доходы физических лиц в Российской Федерации. По мнению авторов, основными проблемами в этом отношении выступают общая нестабильность и неоправданная изменчивость российского налогового законодательства, а также выраженная неготовность многих участников конституционализации к адекватному восприятию соответствующих правовых установлений Конституционного Суда РФ. Все это негативно сказывается на практике налогового администрирования и снижает эффективность гарантированных Конституцией РФ механизмов защиты основных прав, свобод и обязанностей человека и гражданина в этой сфере. Наука конституционного права призвана сыграть свою роль в исправлении такой ситуации, обеспечивая онтологическую и методологическую корректировку отраслевых исследований.

Ключевые слова: конституционализация; конституционная налоговая обязанность; налоговое законодательство; налоговое администрирование; права человека; Конституционный Суд РФ.

Problems of constitutionalization of the legal regime of tax on income of physical persons in the Russian Federation

V.I. Kruss, F.A. Balazh

Kruss Vladimir Ivanovich, head of the Chair of Theory of Law of the State Educational Institution of Higher Professional Education "Tver State University", doctor of judicial sciences, professor.

Balazh Ferents Aleksandrovich, degree-seeking student of the same Chair.

From the positions stated in the literature theory of constitutionalization of national legal systems in the paper analyses the evolution of the right of individual income tax in the Russian Federation. According to the authors, the main problems in this respect are the General instability and unjustified variability of Russian tax law and also expressed unwillingness of many participants of the process of constitutionalization to adequate perception of the relevant legal regulations of the constitutional Court of the Russian Federation. All this adversely affects the tax administration practices and reduces the efficiency guaranteed by the Constitution of the Russian Federation mechanisms to protect the fundamental rights, freedoms and duties of person and citizen in this sphere. The science of constitutional law has a role to play in correcting such situations, providing ontological and methodological adjustment of the sectoral studies.

Key words: constitutionalization; the constitutional tax duty; tax legislation; tax administration; human rights; the constitutional Court of the Russian Federation.

Под конституционализацией российского права мы понимаем перманентное объективирование и оформление национальной правовой материи посредством консолидированного участия широкого круга лиц под определяющим и направляющим воздействием Конституционного Суда РФ как единственного безоговорочно легитимного субъекта этого процесса <1>.

--------------------------------

<1> О сути и характеристиках феномена конституционализации права см., в частности: Бондарь Н.С. Судебный конституционализм в России в свете конституционного правосудия. М.: Норма, 2011. С. 235 - 240; 268 - 279; 303 - 396 и др.; Крусс В.И. Понятие, актуальность и формы конституционализации права // Вестник ТвГУ: серия "Право". 2012. N 19. С. 104 - 119.

В области конституционализации правового регулирования общественных отношений, связанных с выполнением основных обязанностей человека и гражданина, наиболее актуальным представляется то направление, где речь идет о конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ). Именно конституционное нормативное опосредование этой обязанности и соответствующее налоговое администрирование призваны и могут, с одной стороны, обеспечить производительный рост свободной и добросовестной экономической активности и предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов и, с другой стороны, устойчивое наполнение бюджетных ресурсов страны как необходимой материально-финансовой предпосылки осуществления российским государством конституционной социальной политики (ч. 1 ст. 7).

В этой связи вызывают сомнение прежде всего состояние и качество российского налогового законодательства. Данный многокомпонентный и многоуровневый законодательный массив развивается отнюдь не последовательным и концептуально выверенным образом, а во многом спонтанно, спорадически, в зависимости от степени неудовлетворительности состояния российской экономики и/или политической конъюнктуры момента. Даже базовый компонент системы налогового законодательства - Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ) существует как бы нарочно для того, чтобы подтвердить достоверность известного диалектического тезиса о невозможности дважды войти в одну и ту же реку. Поток непрерывных - от сессии к сессии федерального парламента - изменений и дополнений, вносимых в этот акт, а также те формы, в которые парламентарии облекают свои решения, зачастую едва ли не игнорируя требования юридической техники, нередко порождают неоправданные юридические коллизии, деформации и пробелы в правовом регулировании. Такое положение дел не только в корне противоречит сути конституционного правопонимания <2>, но и ведет к элементарному взаимному непониманию налогоплательщиков и лиц, наделенных публично-властными полномочиями по обеспечению правильного и своевременного начисления и уплаты налогов. Разнообразные проверки, выявление нарушений, привлечение к ответственности, досудебные и судебные публичные споры сторон и - нередко - последующие "реабилитации" изобличенных налогоплательщиков - составляют далеко не позитивный фон современной практики налогового администрирования.

--------------------------------

<2> О сути конституционного правопонимания см., в частности: Крусс В.И. Конституционное правопонимание и злоупотребление правом // Вестник РГГУ. 2011. N 8(70). С. 13 - 20.

Сказанное, однако, не отменяет, а лишь подчеркивает возможность и насущную необходимость движения к конституционному правопорядку в налоговой сфере, для чего Конституционный Суд РФ (далее также - Суд) делает достаточно много. Причем, хотя номинально речь идет о конституционном нормоконтроле, наиболее значимой представляется здесь не "дисквалификация" признаваемых неконституционными налоговых законоположений, а их позитивная конституционализация в контексте аутентичного правотворчества Суда <3>.

--------------------------------

<3> См.: Крусс В.И. Конституционный нормоконтроль как аутентичное правотворчество // Конституционное и муниципальное право. 2012. N 6. С. 3 - 8.

Как подобное происходит и насколько воспринимается в налоговой сфере, мы хотим показать и оценить применительно к институту налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ), так или иначе затрагивающего интересы каждого налогоплательщика в Российской Федерации.

Научные комментарии к содержанию и последующей эволюции НДФЛ как института налогового законодательства преимущественно ретроспективны, имеют выраженную практическую направленность. Доктринальное понятие конституционализации остается чрезвычайно мало востребованным, и даже высказывания, номинально учитывающие особое значение деятельности Конституционного Суда РФ для национальной правовой системы, имеют скорее амбивалентный характер. Например, Л.В. Власенко, наряду с признанием налоговых правовых позиций Суда "главным юридическим инструментом по совершенствованию системы российского налогообложения и формированию основ современного налогового права", пишет и об их недостаточной эффективности и даже "изменчивости" <4>. Подобные (и гораздо более сомнительные) оценки обнаруживают эпистемологическую неготовность российской юридической науки к последовательному и ответственному признанию нормативно-доктринального статуса <5> базовых правовых элементов, обеспечивающих распаковку глубинных смыслов текста Конституции РФ.

--------------------------------

<4> См.: Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика: Монография. М.: Норма; ИНФРА-М, 2011. С. 87, 97.

<5> См.: Бондарь Н.С. Указ. соч. С. 128 - 136.

Другой крайностью соответствующих комментариев становится буквальное (текстуальное) следование логике и аргументации Конституционного Суда РФ <6>. Научный анализ и систематизация его правовых позиций должны определять вектор современных правоведческих исследований в России, однако повлиять на нормативный характер таких позиций такие разработки не могут. Иное дело - угрозы утраты смысла, ангажированного, превратного или некомпетентного (как не основанного на конституционном правопонимании) истолкования обоснований и правоустанавливающих положений Суда. Подобные угрозы и искушения заявляют о себе на разных уровнях российской правовой системы; приравнять же по значению далеко не бесспорные абстрактные авторские обобщения правовых позиций Суда к самим позициям <7> - значит включить зеленый свет движению к неконституционной разбалансированности общественного порядка, в том числе в налоговой сфере.

--------------------------------

<6> Применительно к предмету данной статьи см.: Долгополова В. Обзор дел, рассмотренных Конституционным Судом Российской Федерации // Сравнительное конституционное обозрение. 2013. N 1. С. 149 - 182.

<7> Именно так поступает Л.В. Власенко, ссылаясь, в частности, на работы К.А. Сасова. См.: Власенко Л.В. Указ. соч. С. 95.

Прототипом НДФЛ в новейшей истории России был подоходный налог, установленный Законом РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" <8>. Этот Закон утратил силу в связи с введением в действие части второй Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ) <9>, в котором НДФЛ посвящена глава 23. Содержательные (законодательно определенные) различия подоходного налога и НДФЛ не отрицают их существенного сходства.

--------------------------------

<8> Российская газета. 1992. 13 марта.

<9> Российская газета. 2000. 10 августа.

Конституционализация института НДФЛ не является, разумеется, узкофокусной: на этот процесс влияли и влияют различные акты и правовые позиции Конституционного Суда РФ по общим вопросам налоговой политики, законодательного оформления и практики налогового администрирования.

Придерживаясь хронологии, следует отметить, в частности, важность для конституционной трактовки НДФЛ общих положений о налоге, выработанных Конституционным Судом РФ <10>. Согласно им любой налог - необходимое условие существования государства, а его взыскание есть законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности; 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.

--------------------------------

<10> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 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" // СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 197.

Значимой предпосылкой конституционализации правового режима НДФЛ выступает его характеристика как необходимого элемента единой (федеративной) налоговой системы страны. Обосновывая такое единство (хотя установление общих принципов налогообложения и сборов находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов), Конституционный Суд РФ исходил из конституционных принципов: единства финансовой политики, включая налоговую; равного налогового бремени; законного характера налогов, предусматривающего соответствие законов субъектов РФ о налогах общим принципам налогообложения и сборов, закрепленным в федеральном законе (ст. 8, ч. 2; ст. 19; ст. 57; ст. 75, ч. 3; ст. 114, п. "б", ч. 1, Конституции РФ) <11>.

--------------------------------

<11> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П 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 Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 13. Ст. 1602. Особо отметим, что здесь Суд прямо назвал институт общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации конституционным институтом.

Не меняет федерального конституционного статуса НДФЛ и право органов власти субъектов РФ и местных органов власти предоставлять льготы по данному налогу, поскольку право устанавливать налоги - это право нормативно определять совокупность элементов налога: если законодательным актом не установлен хотя бы один существенный элемент налога, налог не может считаться установленным <12>.

--------------------------------

<12> См.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель-налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 288 - 289.

Наряду с этим любые льготы по НДФЛ должны быть конституционно взвешенными (выверенными по сути), а также не выходить за общие конституционные пределы нормотворчества. Здесь уместно вспомнить, например, что Конституционный Суд РФ определил как льготу положения Закона РФ "О подоходном налоге с физических лиц", согласно которым налогооблагаемый доход физических лиц уменьшался на сумму минимального размера оплаты труда <13>. Не касаясь проблемы социально-экономического значения, "ценности" названной льготы, ее артикулированной связи с идеей прожиточного минимума, Суд тем не менее признал конституционность самого законодательного подхода как не затрагивающего конституционные права и свободы граждан.

--------------------------------

<13> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 3 июля 1997 г. N 81-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лабутичева Игоря Валерьевича как не соответствующей требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" // Архив КС РФ. 1997.

Как неоднократно подчеркивал Конституционный Суд РФ, установить налог не значит только дать ему наименование, необходимо определить в законе существенные элементы налоговых обязательств <14>.

--------------------------------

<14> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года // СЗ РФ. 1997. N 46. Ст. 5339.

В отношении ставок по НДФЛ законодатель должен учитывать, что в соответствии с принципом равного налогового бремени в сфере налоговых отношений не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований. Вместе с тем запрет налоговой дискриминации не равнозначен отказу от ресурса конституционного дифференцирования, и в определенной социально-экономической ситуации законодатель вполне может, например, отдать приоритет публичным интересам и принципу социальной солидарности поколений <15>.

--------------------------------

<15> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. N 7-П по делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов // СЗ РФ. 1998. N 10. Ст. 1242.

Для объекта обложения и налоговой базы НДФЛ определяющее значение имеет правовая позиция Конституционного Суда РФ, согласно которой наличие самостоятельного объекта налогообложения, стоимостная, физическая или иная характеристики которого определяют налоговую базу, есть обязательное требование, предъявляемое к любому налогу <16>. При этом по смыслу ст. 209 и 210 НК РФ объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками - физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации, а при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, за исключением тех доходов, которые прямо перечислены в законодательстве, т.е. в ст. 217 НК РФ <17>.

--------------------------------

<16> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. N 2-П по делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "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. N 7. Ст. 701.

<17> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пшикова Дмитрия Владимировича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 210, пункта 1 статьи 221 и пункта 3 статьи 237 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2009.

Конституционализация правового режима НДФЛ тем не менее нередко сопровождалась спорами в отношении его объектной спецификации. Так, оспаривалась конституционность налогообложения процентов, получаемых гражданами - вкладчиками банков (подп. 1 п. 1 ст. 208 НК РФ), и асимметричного (в зависимости от процентных доходов) алгоритма налоговых ставок по различным видам вкладов (абзац четвертый п. 2 ст. 224) <18>. Заявитель полагал, что проценты по вкладам не подлежат налогообложению, поскольку в банк вкладываются уже прошедшие налогообложение законно заработанные средства. Из чего следовало, что взимание налога с процентов по банковскому вкладу не имеет экономического обоснования, приводит к двойному налогообложению и означает конфискацию собственности гражданина, что нарушает ст. 35 Конституции РФ. Кроме того, сложная дифференциация налоговых ставок нарушает конституционный принцип равенства.

--------------------------------

<18> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 24 мая 2005 г. N 177-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Черничкина Александра Сергеевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 208 и абзацем четвертым пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2005.

В отказном определении по данному делу Конституционный Суд РФ не ограничился "очевидным" указанием на право федерального законодателя самостоятельно избирать способы учета тех или иных экономически значимых характеристик объекта налогообложения. Давая оценку оспоренным законоположениям главы 23 НК РФ, Суд пришел к выводам, что: 1) налог на процентные доходы по банковским вкладам физических лиц имеет самостоятельный объект и четко определенную налоговую базу, поэтому отсутствуют основания утверждать, что оспариваемые нормы допускают двойное налогообложение; 2) законодательное регулирование, которое имеет целью обеспечить одинаковый объем правовых гарантий каждому налогоплательщику и вместе с тем позволяет дифференцировать юридически значимые и объективно обусловленные различия между как отдельными категориями налогоплательщиков, так и экономическими особенностями облагаемого дохода, не может рассматриваться как нарушающее принцип равенства <19>.

--------------------------------

<19> Данная правовая позиция была сформулирована в Постановлении Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева // СЗ РФ. 2004. N 30. Ст. 3214.

Как таковое обложение налогом процентных доходов по банковским вкладам - конституционно; возможный отказ от такого налога - прерогатива федерального законодателя <20>.

--------------------------------

<20> В итоге Конституционный Суд РФ принял решение о прекращении переписки по данному вопросу с заявителем, который продолжал настаивать на собственной правоте. См.: Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2011 г. N 40-ПРП о прекращении переписки с гражданином Черничкиным Александром Сергеевичем по вопросу о нарушении его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 208 и абзацем четвертым пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2011.

Обложение НДФЛ доходов "креативных" налогоплательщиков не единожды становилось предметом конституционного разбирательства. Конституционной оценки потребовало, в частности, и положение п. 8 ст. 214.1 НК РФ, регулирующее порядок определения налоговой базы и особенности уплаты НДФЛ с доходов, получаемых по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок. Заявитель усматривал нарушение его конституционных прав в связи с тем, что на практике не проводилось различие между ожидаемым и фактическим доходом по таким финансовым операциям и подлежащие уплате суммы НДФЛ удерживались даже при наличии убытков у налогоплательщика <21>. Конституционный Суд РФ отказался рассматривать данную жалобу в связи с тем, что оспоренное законоположение на момент рассмотрения дела утратило силу <22> и правовое регулирование уплаты НДФЛ по названным операциям изменилось. Думается, однако, что проблема эта рано или поздно потребует и существенного конституционно-правового анализа.

--------------------------------

<21> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 23 сентября 2010 г. N 1187-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Парфенова Максима Леонидовича на нарушение его конституционных прав пунктом 8 статьи 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2010.

<22> В связи с вступлением в действие Федерального закона от 25 ноября 2009 г. N 281-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" // СЗ РФ. 2009. N 48. Ст. 5731.

Особую категорию плательщиков НДФЛ образуют индивидуальные предприниматели. В этом вопросе Конституционный Суд РФ исходил из того, что индивидуальный предприниматель использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод, и в этом смысле его имущество юридически не разграничено <23>. Данная имущественная особенность обусловливает требование определения платежеспособности индивидуального предпринимателя при налогообложении всех полученных им доходов по правилам, общим для физических лиц. Позднее Суд неоднократно подтверждал конституционность такого подхода <24>.

--------------------------------

<23> См.: упоминавшееся Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П.

<24> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 11 мая 2012 г. N 833-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кудряшова Сергея Борисовича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 212 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2012.

При системных изменениях налогового законодательства оценка конституционности правового режима НДФЛ должна учитывать смежные обстоятельства и факторы. Так, с 1 января 2003 г. была введена в действие глава 28 НК РФ ("Транспортный налог") и признаны утратившими силу положения Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц", в соответствии с которыми объектами налогообложения по налогам на имущество физических лиц являлись самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, мотосани, моторные лодки и другие водно-воздушные транспортные средства <25>. Оценивая результаты такой трансформации, Конституционный Суд РФ заключил, что увеличение налоговой нагрузки в результате введения транспортного налога в отношении физических лиц (в том числе индивидуальных предпринимателей), в чьей собственности находились указанные транспортные средства, было компенсировано отменой налога на транспортные средства <26>. Отметим также форму косвенного побуждения федерального законодателя к конституционализации. Суд указал, что, решая вопрос о распространении определенной льготы по НДФЛ, законодатель может исходить в том числе из необходимости снижения налоговой нагрузки на индивидуальных предпринимателей с целью побудить их к занятию социально актуальными видами деятельности (развитие сферы транспортных услуг). Вскоре в законодательство были внесены соответствующие изменения <27>.

--------------------------------

<25> См.: Федеральный закон от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации" // СЗ РФ. 2002. N 30. Ст. 3027.

<26> Определение Конституционного Суда РФ от 1 декабря 2009 г. N 1552-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Трофимова Александра Павловича на нарушение его конституционных прав подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации и подпунктом 4 пункта 2 статьи 3 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге" // Архив КС РФ. 2009.

<27> См.: Федеральный закон от 27 декабря 2009 г. N 368-ФЗ // СЗ РФ. 2009. N 52 (ч. 1). Ст. 6444.

Критериям и требованиям конституционности должны отвечать и каждый отдельный существенный элемент налогового обязательства, и объединяющая их законодательная конструкция правового режима конкретного налога. Вследствие отмеченной выше нестабильности налогового законодательства нормативные конструкции часто утрачивают конституционную целостность, о чем законодатель может и "не догадываться". Так, в последнее время проблематика конституционности правового режима НДФЛ обострилась в связи с изменением нормативной модели определения базы налога для лиц, получающих доходы в рамках правовых отношений с негосударственными пенсионными фондами и страховыми организациями.

В соответствии с НК РФ (п. 1 ст. 210) при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, в том числе полученные по договорам негосударственного пенсионного обеспечения. Согласно ранее действовавшему налоговому законодательству (ст. 213 НК РФ) до 1 января 2005 г. пенсионные взносы в интересах физических лиц вносились работодателем в негосударственный пенсионный фонд с удержанием и уплатой данного налога (если общая сумма платежей превышала пять тысяч рублей в год). При этом пенсионные выплаты, которые получало физическое лицо от негосударственного пенсионного фонда, при определении налоговой базы по НДФЛ не учитывались. Затем законодатель от этой модели отказался и переориентировал налоговую базу на суммы пенсий, выплачиваемых физическим лицам в связи с наступлением пенсионных оснований. В результате - по мнению правоприменителей - стало возможным облагать НДФЛ любые пенсионные выплаты по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, в том числе физическим лицам, за которых работодатели ранее уже вносили пенсионные взносы с удержанием и уплатой данного налога. Таким образом, НДФЛ с лиц этой категории взимался фактически дважды, хотя реальный доход в виде сумм пенсионных выплат они получали один раз.

Действительно, в настоящее время в соответствии новеллами абзаца пятого п. 1 и абзаца второго п. 2 ст. 213.1 НК РФ (действующей с 1 января 2005 г.) <28> при определении налоговой базы НДФЛ по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным работодателями с российскими негосударственными пенсионными фондами, не учитываются суммы пенсионных взносов; при определении налоговой базы по данному налогу по таким договорам учитываются суммы пенсий, выплачиваемых физическим лицам. Одними приведенными положениями правовое регулирование НДФЛ, разумеется, не исчерпывается, и вряд ли, кажется, можно было забыть здесь о конституционной стороне вопроса. Тем не менее даже суды отказались встать на защиту интересов физических лиц, справедливо заявлявших о неправомерности фактического повторного удержания с них НДФЛ.

--------------------------------

<28> Статья введена в НК РФ Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. N 204-ФЗ // СЗ РФ. 2005. N 1 (ч. 1). Ст. 30.

Как указал, разрешая связанное с этим дело, Конституционный Суд РФ <29>, законодатель обладает достаточно широкой дискрецией в выборе конкретных направлений и содержания налоговой политики, но он обязан исходить из того, что смысл, содержание и применение законов определяют непосредственно действующие права и свободы человека (ст. 18 Конституции РФ), а это значит, что налогообложение во всяком случае не должно быть несоразмерным, с тем чтобы реализация гражданами своих конституционных прав не оказалась парализованной.

--------------------------------

<29> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 25 декабря 2012 г. N 33-П по делу о проверке конституционности положений статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.Н. Кононова // СЗ РФ. 2013. N 1. Ст. 77.

Пределы законодательного усмотрения при установлении, введении и взимании налогов ограничиваются также конституционными принципами равенства перед законом и судом и пропорциональности (ст. 19, ч. 1; ст. 55, ч. 3, Конституции РФ). Доктринально-нормативная конкретизация Конституционным Судом РФ принципа равенства (исключения дискриминации) в налогообложении означает его равномерность, нейтральность и справедливость. Неравное правовое регулирование может быть оправдано только существенными основаниями, а одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя. Применительно к пенсионным доходам плательщиков НДФЛ данная правовая позиция Суда особо подкрепляется презумпцией их одинаковой платежеспособности, возможное опровержение которой не входит в компетенцию законодателя.

Приведенные конституционные установления должны учитываться законодателем при определении порядка формирования налоговой базы по НДФЛ в отношении конкретного вида дохода, а также - и прежде всего (подчеркнул Суд) - при внесении в налоговое законодательство изменений, могущих повлечь ухудшение положения налогоплательщика. Этого требует конституционный принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также установление такого переходного периода, который позволял бы исключить противоречивое истолкование нового налогового регулирования правоприменительными органами.

Использование Конституционным Судом РФ в этом контексте доктринального положения о переходном периоде представляется нам не вполне убедительным. В приведенных обстоятельствах таким периодом придется признать все время, в течение которого плательщиками НДФЛ в связи с получением негосударственных пенсий будут оставаться лица, за которых до 1 января 2005 г. вносились соответствующие пенсионные взносы. Не ясно, о каком переходе идет речь в такой ситуации. Фактически неопределенный срок должны действовать различные нормативно-правовые режимы НДФЛ для разных категорий (субкатегорий) налогоплательщиков в рамках негосударственного пенсионного обеспечения. Именно различие (и адекватное различение) налоговых режимов обеспечивает в данном случае равенство в налогообложении. Восприниматься же (истолковываться) они должны с учетом одних и тех же конституционных принципов, и никакого противоречия в этом не будет. Вряд ли также намерения законодателя (с учетом презумпции их конституционности), повлекшие изменения в налоговом законодательстве, можно считать "произвольными". Законодатель "просто" либо не подумал об угрозах правоприменительной дискриминации, либо искренне счел, что налогоплательщики не будут настолько "мелочными". Тем более что корреляцию исчисления налоговых платежей по пенсионным взносам и по пенсиям осуществить не так просто.

Тем не менее Конституционный Суд РФ выбрал в данном случае наиболее жесткий (негативный) вариант конституционализации налогового законодательства, связанный с дисквалификацией оспоренного законоположения. Новеллы НК РФ (ст. 213.1), постановил Суд, нарушают конституционные права физических лиц, чье негосударственное пенсионное обеспечение осуществляется по заключенным до 1 января 2005 г. договорам, уплата пенсионных взносов по которым производилась до указанной даты, а пенсионные выплаты осуществляются после 1 января 2005 г., поскольку в этом случае НДФЛ облагаются и пенсионные взносы, и пенсионные выплаты, что означает возложение на этих лиц большей налоговой нагрузки по сравнению с иными лицами в рамках негосударственного пенсионного обеспечения.

При этом, воздержавшись от прямых оценок намерений и выбора законодателя, Конституционный Суд РФ связал налоговую дискриминацию с влиянием факторов, не определяющих существо налоговых отношений, таких, как момент заключения договора негосударственного пенсионного обеспечения и обусловленные им периоды уплаты пенсионных взносов и пенсионных выплат, как если бы эти факторы образовались и действовали сами по себе, без их законодательного включения в соответствующие нормативные конструкции. И наряду с этим Суд обязал федерального законодателя - в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов - внести в НК РФ конституционно значимые изменения, дополнив его положениями, касающимися порядка исчисления и уплаты НДФЛ для лиц, фактически подпавших по двойное налогообложение. Более того, не вторгаясь в компетенцию законодателя относительно необходимой для исключения "факторной" дискриминации нормативной модели, Суд установил, что впредь, до внесения в законодательство соответствующих изменений, с сумм пенсионных выплат по договорам негосударственного пенсионного обеспечения указанным физическим лицам НДФЛ удерживаться и уплачиваться не должен.

С рассмотренным Постановлением связано еще одно примечательное обстоятельство. Выше мы отмечали, что суды общей юрисдикции признавали законность противоречивого истолкования положений ст. 213.1 НК РФ налоговыми органами. Более того, один из судов <30> отказался "применять по аналогии к другой норме права" приведенную заявителем правовую позицию Конституционного Суда РФ <31>, полагая таковое исключительной прерогативой самого Суда. Не касаясь конституционно-правовой культуры российских судей и юридической грамотности приведенных суждений, отметим только, что здесь имело место фактическое пренебрежение положениями Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" <32>, в частности его ст. 87. Конституционно-правовая доктрина выходит за рамки буквального восприятия смысла законодательных установлений о предпосылках делегированной конституционализации законодательства. Нормы права могут полагаться основанными на положениях, признанных неконституционными (т.е. такими же неконституционными, неконституционно аналогичными), с учетом вывода о том, каковы их смысловая и содержательная 1) тождественность, 2) аналогичность, 3) идентичность или 4) подобие таким положениям; при этом органы государственной власти, включая суды, - как участники делегированной конституционализации - обязаны в пределах своей компетенции производить соответствующую оценку норм с использованием известных методов толкования - телеологического, систематического, исторического, формально-логического и др. <33>.

--------------------------------

<30> В Постановлении упоминается о решении Череповецкого городского суда Вологодской области от 18 мая 2012 г.

<31> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 19 января 2010 г. N 137-О-П по жалобе гражданки Лимоновой Людмилы Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положением статьи 213 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. N 4 (далее - Определение N 137-О-П).

<32> СЗ РФ. 1994. N 13. Ст. 1447.

<33> См.: Комментарий к Федеральному конституционному закону "О Конституционном Суде Российской Федерации" / Под ред. Г.А. Гаджиева. М.: Норма; ИНФРА-М, 2012. С. 489.

О какой же правовой позиции идет речь в данном случае; почему суд (ведь судьи - эксперты по праву) не нашел и толики подобия между отраженными в ней и примененными им законоположениями? На наш взгляд, они являются, по сути, тождественными, как и алгоритм их фактически неконституционного применения. Здесь также оспаривалась конституционность ст. 213 НК РФ, а именно ее положения, согласно которому при определении налоговой базы НДФЛ учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, за исключением выплат, полученных по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями. Также оказалось, что налоговое администрирование и судебная практика ставят в дискриминируемое положение (двойное налогообложение) определенные категории лиц в связи с изменениями нормативных режимов НДФЛ (введением нового правового регулирования). И также суды, отказывая в защите конституционных прав заявителей, считали возможным ссылаться на Конституционный Суд РФ <34>.

--------------------------------

<34> В данном случае на Определение Конституционного Суда РФ от 6 марта 2008 г. N 297-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Финкельштейна Бориса Мошковича на нарушение его конституционных прав абзацем вторым пункта 2 статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2008.

В итоге неучтенной (проигнорированной) судами конституционно значимой спецификой фабулы налоговых отношений стала возможность таких ситуаций, когда - в контексте непрерывных изменений налогового законодательства - НДФЛ удержан и уплачен с учетом всей суммы единовременно выплаченных страховых взносов в одном правовом режиме, а страховые выплаты лицу (в связи с наступлением пенсионных оснований) по продолжающему действовать договору осуществляются в том числе в период иного (нового) правового регулирования.

Исходя из положений ст. 54 и 57 Конституции РФ, Конституционный Суд РФ сформулировал ряд принципов действия налоговой нормы во времени, которые указывают на недопустимость увеличения налоговых обязательств налогоплательщика применительно к текущему либо уже завершившимся налоговым периодам <35>. К сожалению, законодатель не всегда отдает отчет в том, что любая модернизация налоговых режимов чревата опасностью отступления от этих принципов либо их недооценки. В данном случае ключевым моментом неконституционной деформации нормативной конструкции НДФЛ стало принятие Федерального закона от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" <36> (далее - ФЗ N 216). Действующая с 1 января 2008 г. в редакции этого Закона ст. 213 НК РФ исключила из налоговой базы суммы страховых взносов по договорам добровольного пенсионного страхования и предусмотрела налогообложение доходов, полученных налогоплательщиком в виде страховых выплат. Соответственно, лица, застрахованные до 1 января 2008 г. и договор с которыми прекратил свое действие до этого момента, уплачивали НДФЛ лишь с суммы страховых взносов. Лица, застрахованные после 1 января 2008 г., уплачивают НДФЛ с сумм страховых выплат. Лица же, оказавшиеся благодаря законодателю в "двух правовых режимах одновременно" (а следовательно, ни в одном из этих режимов), были поставлены на практике перед фактом двойного налогообложения той экономической выгоды, на которую они рассчитывали, заключая договоры добровольного пенсионного страхования <37>.

--------------------------------

<35> См.: Шевелев С.Э. Обратная сила налоговой нормы в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации и Европейского суда по правам человека // Журнал конституционного правосудия. 2013. N 2. С. 18 - 24.

<36> СЗ РФ. 2007. N 31. Ст. 4013.

<37> Ранее Конституционный Суд РФ уже указывал на недопустимость такого положения дел. См.: Определение Конституционного Суда РФ от 6 марта 2008 г. N 297-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Финкельштейна Бориса Мошковича на нарушение его конституционных прав абзацем вторым пункта 2 статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2008.

В Определении N 137-О-П Конституционный Суд РФ не пошел по пути дисквалификации оспоренного положения ст. 213 НК РФ, посчитав достаточным разъяснить его конституционно-правовой смысл и указать, что оно не предполагает обязанность уплаты НДФЛ с сумм страховых выплат по переходящим договорам добровольного пенсионного страхования. Еще более внятно Суд высказался в резолютивной части Определения: законоположение не предполагает его применения к отношениям, возникшим в связи с налогообложением доходов по договорам добровольного пенсионного страхования за счет средств работодателей, страховые взносы по которым уплачены до 1 января 2008 г. в полном объеме.

Применительно же к конституционному требованию о переходном периоде Конституционный Суд РФ в данном случае более внятно связал его отсутствие со снижением уровня гарантий (гарантированности) конституционных прав. Федеральному законодателю было предписано - в целях устранения образовавшегося пробела - внести в ФЗ N 216 изменения, касающиеся порядка применения новой редакции ст. 213 НК РФ. Очень важный момент: законодатель действительно не предусмотрел необходимые особенности вступления в силу новеллы НК РФ для отдельной категории налогоплательщиков, что и привело к образованию пробела в законодательстве. Пробела между двумя (по времени действия) вполне конституционными нормативно-правовыми режимами <38>. Восполняя этот пробел, Суд конкретизировал правовой режим НДФЛ для дискриминированных налогоплательщиков, установив, что впредь до внесения необходимых изменений в налоговое законодательство при разрешении вопроса об их налогообложении подлежат применению положения НК РФ в ранее действовавшей редакции.

--------------------------------

<38> Позднее Конституционный Суд РФ еще раз подчеркнул необходимость устранения этого пробела в законодательстве. См.: Определение Конституционного Суда РФ от 1 марта 2010 г. N 322-О-О об отказе в принятии к рассмотрению запроса Нижегородского районного суда города Нижнего Новгорода о проверке конституционности абзаца первого подпункта 4 пункта 1 статьи 213 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2010.

Таким образом, Конституционный Суд РФ в очередной раз продемонстрировал приверженность подходу щадящих репутацию законодателя оценок конституционности результатов его деятельности: законоположений, и в особенности новелл, правового регулирования отношений в сфере уплаты налогов и сборов. Суть этого подхода сводится к установке: следует, по возможности, выявлять конституционно-правовой смысл существующих законоположений, сохранять их в системе (механизме) конституционно-правового регулирования, за исключением положений заведомо и безоговорочно неконституционных, безусловно нарушающих конституционные принципы и, как следствие, права и свободы человека и гражданина. При этом ситуационная, контекстуальная актуализация таких принципов всегда проводится вполне доступным для добросовестно настроенного корреспондента образом. В самом деле, разве трудно уяснить значение принципа недопустимости двойного налогообложения, независимо от того, какие законодательные "лабиринты", синхронные и диахронные хитросплетения в нормативных конструкциях ведут к нему на практике?

Предусмотренные Определением N 137-О-П изменения в законодательстве были - казалось бы - осуществлены путем дополнения ст. 3.1 ФЗ N 216 соответствующей (переходной) нормой (Федеральный закон от 7 марта 2011 г. N 24-ФЗ <39>). Однако то, как это было сделано, обусловило очередной виток затянувшейся истории с дискриминационными подходами к исчислению НДФЛ и нового конституционного разбирательства.

--------------------------------

<39> СЗ РФ. 2011. N 11. Ст. 1493.

На этот раз предметом оценки Конституционного Суда РФ стали положения ч. 1 ст. 3.1 ФЗ N 216, согласно которым по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным до дня вступления в силу данного Закона (1 января 2008 г.) и страховые взносы по которым до того же момента были уплачены в полном объеме, исчисление и уплата НДФЛ производятся в ранее действовавшем порядке <40>. При этом в ч. 2 ст. 2 Закона N 24-ФЗ законодатель особо определил, что новелла ч. 2 ст. 3.1 ФЗ N 216-ФЗ (где речь идет о взносах по договорам добровольного пенсионного страхования) распространяет свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г. Именно (и только) ч. 2, но не ч. 1, где говорится уже о добровольном долгосрочном страховании жизни. Легко догадаться, что подобная избирательность была истолкована правоприменителями в значении, предполагающем новый (а не ранее действовавший) порядок обложения НДФЛ страховых выплат по тем договорам добровольного страхования жизни, по которым уплата страховых взносов осуществлялась как до 1 января 2008 г., так и после этой даты.

--------------------------------

<40> Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2012 г. N 18-П по делу о проверке конституционности части 1 статьи 3.1 Федерального закона от 24 июля 2007 года N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" в связи с запросом Южно-Сахалинского городского суда Сахалинской области // СЗ РФ. 2012. N 31. Ст. 4469. Далее - Постановление N 18-П.

Вновь два вопроса: 1) почему законодатель пошел по такому очевидно не логичному пути: с одной стороны, новеллы ст. 3.1 ФЗ N 216 показывают, что он вполне понимал неконституционную однородность ранее осуществленных им установлений (т.е. адекватно воспринимал сущность конституционно-правовой аргументации и правовой позиции Конституционного Суда РФ); с другой стороны, законодатель отказался определенно указать на придание обратной силы и положениям, регулирующим НДФЛ при добровольном долгосрочном страховании жизни, и фактически допустил существование ч. 3 ст. 213 НК РФ в редакции, порождающей противоречивые толкования; 2) почему правоприменители (суды и налоговые органы) не увидели этой непоследовательности и одновременно не посчитали возможным руководствоваться правовой позицией Суда при регулировании заведомо конституционно однородных правоотношений?

В Постановлении N 18-П Конституционный Суд РФ пришел к выводу о неконституционности допускающей дискриминационное истолкование законодательной конструкции, и - в доктринальном аспекте - его мотивировка осталась прежней: налогообложение должно быть соразмерным, нейтральным и пропорциональным, т.е. конституционно равным, а несправедливое двойное налогообложение - исключается. Однако выявленные Судом конструкционные дефекты оказались в данном случае гораздо более разветвленными.

Дело в том, что ранее, согласно п. 3 ст. 213 НК РФ, суммы страховых взносов физических лиц при определении налоговой базы НДФЛ учитывались во всех случаях, кроме как: 1) если взносы вносились работодателями по договорам обязательного страхования; 2) по договорам добровольного страхования, предусматривающим возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц и (или) их медицинских расходов. Соответственно, страховые взносы, уплачиваемые работодателями из своих средств в интересах застрахованных физических лиц по договорам добровольного страхования жизни, под исключения не подпадали и НДФЛ облагались <41>. При этом страховые выплаты, которые полагались физическому лицу от страховой компании по окончании срока действия договора, при определении налоговой базы по НДФЛ не учитывались.

--------------------------------

<41> На что указывало и положение п. 1 ст. 4 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" // Российская газета. 1993. 12 января.

С 1 января 2008 г. согласно новой редакции ст. 213 НК РФ страховые взносы по договорам добровольного личного страхования не учитываются при определении налоговой базы по НДФЛ, а страховые выплаты в таких случаях подлежат налогообложению. Положение же ч. 1 ст. 3.1 ФЗ N 216 привело на практике к появлению такой категории лиц, у которых НДФЛ взимался как со страховых взносов, выплаченных за них до 1 января 2008 г., так и с выплат, полученных ими от страховых компаний после указанной даты, т.е. к возложению на этих лиц большей налоговой нагрузки по сравнению с иными лицами, застрахованными в рамках того же вида личного страхования.

В итоге федеральному законодателю было дано очередное поручение: внести в ФЗ N 216 изменения, дополнив переходные положения, касающиеся порядка исчисления и уплаты НДФЛ по договорам, порождающим длящиеся правоотношения. В целях же предотвращения нарушений конституционных прав налогоплательщиков Конституционный Суд РФ установил, что впредь до внесения необходимых изменений на все договоры добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенные до 1 января 2008 г., распространяется прежний порядок налогообложения: страховые взносы подлежат обложению НДФЛ независимо от срока их уплаты, а страховые выплаты от налогообложения освобождаются. Положения ст. 213 НК РФ в действующей редакции подлежат применению только по договорам, заключенным после 1 января 2008 г. Данное установление не является правовой позицией в строгом значении, поскольку не содержит конституционно-правовой новизны, а по сути - конкретизирует конституционный принцип недопустимости введения двойного налогообложения, хотя бы и столь неординарным путем: не придания даже обратной силы законодательным новеллам, а сохранением вероятности наличия у них соответствующего свойства.

Постановление N 18-П, как и любой акт такого вида, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами. Хотелось бы верить, что - "по сложившемуся правоприменительному обыкновению" - оно не будет проигнорировано или неконституционным образом истолковано в значении, обеспечивающем приоритет ложно понятых публичных интересов в сфере налогообложения. Что же до федерального законодателя, то он и после принятия данного Постановления (прошло больше года) уже не раз "правил" НК РФ и даже ФЗ N 216 <42>, вот только указанными изменениями - и выполнением своих конституционных обязанностей - пока почему-то не озаботился. Возможно, законодатель исходит из чрезвычайно малой вероятности того, что его бездействие повлечет конституционно-правовую ответственность.

--------------------------------

<42> См.: Федеральный закон от 2 октября 2012 г. N 161-ФЗ // СЗ РФ. 2012. N 41. Ст. 5526.

Сущность НДФЛ и опосредующих его уплату конституционных императивов предполагает, что налоговую базу здесь составляет так называемый чистый доход гражданина, который должен уменьшаться на установленные законом налоговые вычеты (льготы), в том числе стандартные, социальные, имущественные, профессиональные <43>. В случаях, когда правоприменители - в "лучших" позитивистских традициях - прибегают к буквальному толкованию таких льгот, нормативный режим НДФЛ также может принимать дискриминационный характер. При отсутствии существенных различий в статусах налогоплательщиков в подобных ситуациях необходимо, помимо упоминавшихся конституционных принципов, руководствоваться презумпцией конституционности намерений законодателя, также помнить о том, закрепленном в п. 7 ст. 3 НК РФ в качестве одного из основных начал (принципов) законодательства о налогах и сборах, положении, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Примером неконституционного ("тенденциозно выборочного") истолкования намерений законодателя, - а вкупе и корректирующих законодательство правовых позиций Конституционного Суда РФ, - может служить восприятие на практике нормативной модели имущественного налогового вычета <44> в сумме фактически произведенных расходов на приобретение на территории Российской Федерации недвижимости, в том числе квартиры.

--------------------------------

<43> Федеральный законодатель неоднократно расширял возможность применения налоговых вычетов по НДФЛ. См.: Борзунова О.А. История кодификации налогового законодательства России // Налоги. 2010. N 5. С. 25 - 29.

<44> Имущественные налоговые вычеты делятся на две группы: вычеты по проданному имуществу и вычеты по приобретенному имуществу.

Первоначально Конституционный Суд РФ разъяснил соответствующее нормативное положение (абзац второй подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ), когда налоговые органы начали отказывать в предоставлении имущественных налоговых вычетов родителям в части расходов, понесенных ими в связи с приобретением имущества (доли квартиры) в собственность несовершеннолетних детей. Суды общей юрисдикции различных уровней неясностей в законодательстве, впрочем, не видели и признавали законность таких отказов, исходя из того, что несовершеннолетний ребенок не является субъектом, которому предоставлено право на имущественный налоговый вычет, а законодатель не связывает право налогоплательщика на получение данного вычета с приобретением им имущества в собственность детей. По судебным решениям с таких граждан взыскивались суммы не только НДФЛ, но и пеней и штрафов, ставших следствием "несостоятельных" надежд на налоговый вычет.

Конституционный Суд РФ обосновал, что проблемное законоположение во взаимосвязи с другими положениями НК РФ и в общей системе правового регулирования предполагает право родителя, приобретшего за счет собственных средств квартиру в общую долевую собственность со своими несовершеннолетними детьми, на получение имущественного налогового вычета в соответствии с фактически произведенными расходами в пределах общего размера данного вычета, установленного законом <45>. Наряду с осуществленной корректировкой налогового законодательства Суд подчеркнул, что отсутствие в НК РФ формального указания на право налогоплательщика, оплатившего приобретение совместно с несовершеннолетними детьми в общую долевую собственность объекта недвижимости, на получение в полном объеме имущественного налогового вычета, ведет к ущемлению прав таких налогоплательщиков.

--------------------------------

<45> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. N 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 // СЗ РФ. 2008. N 12. Ст. 1183.

Финансовый администратор, однако, отреагировал на данное конституционно-правовое установление своеобразным образом. В инструктивном письме Минфина РФ указывалось, что, поскольку вывод о возможности получения родителем имущественного налогового вычета сделан Конституционным Судом РФ применительно к конкретной ситуации, в иных, **схожих по существу случаях**, считаем целесообразным руководствоваться судебной практикой, сложившейся применительно к **каждой конкретной ситуации** <46> (выделено нами. - В.К., Ф.Б.). Судебная практика, как показали дальнейшие события, учла и эту (непростую для понимания) рекомендацию, во многом предопределившую новое конституционное разбирательство <47>.

--------------------------------

<46> Письмо ФНС РФ от 7 июля 2010 г. N ШС-37-3/6085@ "О направлении письма Минфина России" (вместе с письмом Минфина РФ от 02.07.2010 N 03-04-08/10-136) // СПС "КонсультантПлюс". Документ официально не опубликован.

<47> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 1 марта 2012 г. N 6-П по делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации (далее - Постановление N 6) // СЗ РФ. 2012. N 14. Ст. 1720.

Разрешая новое дело об имущественных налоговых вычетах, Конституционный Суд РФ еще раз подчеркнул прямую обусловленность налоговой политики такими конституционными целями, как государственная поддержка семьи, материнства, отцовства и детства и создание условий для реализации права на жилище (ст. 7, ч. 2, ст. 40, ч. 2, Конституции РФ), а также необходимость неформального подхода к определению равного бремени уплаты НДФЛ. Соответственно, в налоговых отношениях, опосредующих реализацию права на получение имущественного налогового вычета, те родители, которые израсходовали свои денежные средства на приобретение жилого помещения в собственность своих несовершеннолетних детей, не могут быть поставлены в худшее положение по сравнению с родителями, которые приобрели жилое помещение в общую долевую собственность со своими детьми.

В целом Постановление N 6 выделяется в ряду актов Конституционного Суда РФ прозрачной логической структурой, ясностью аргументации и содержательной определенностью правовых позиций и правоустанавливающих положений. Тем печальнее констатировать, что и его окажется, по-видимому, недостаточно для конституционализации правового режима имущественных налоговых вычетов по НДФЛ. И дело не только в неизбывной задумчивости российского законодателя. В литературе уже появились комментарии к этому Постановлению, которые подтверждают генетическую неспособность позитивистского правопонимания к восприятию сути и осознанию необходимости конституционного налогового администрирования, доходящую до обвинений Конституционного Суда РФ в нарушении конституционного принципа законного установления налогов и сборов. Об этом, в частности, прямо заявляют Г.Р. Голованов и М.Г. Волкова (ученый и практик соответственно) <48>. В вину Суду они согласно вменяют и то, что теперь в аналогичных ситуациях дискриминироваться будут физические лица - опекуны, от которых уже поступают соответствующие жалобы <49>, и то, что каждым таким решением Суд только порождает множество новых налоговых споров, тогда как он призван их урегулировать (!? - В.К., Ф.Б.). С такими аргументами спорить, конечно, трудно, точнее - нельзя, поскольку они за рамками конституционно-правовой грамотности. Обратим внимание лишь на то, как эти авторы восприняли еще одно, близкой направленности, конституционное решение <50>.

--------------------------------

<48> Голованов Г.Р., Волкова М.Г. О реализации принципа справедливости при рассмотрении налоговых споров о предоставлении налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. N 7. С. 46 - 51.

<49> Некорректность существенных аналогий в указанном отношении - с учетом конституционно-правового различия статусов родителей детей и их опекунов - была показана в Определении Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2012 г. N 600-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Тыщенко Лидии Викторовны на нарушение ее конституционных прав положениями подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2012.

<50> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2011 г. N 879-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Котовой Евгении Викторовны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2011.

Оценивая конституционность законодательного подхода, согласно которому социальный налоговый вычет по НДФЛ предоставляется в случаях перечисления налогоплательщиком средств на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов (подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ), Конституционный Суд РФ не нашел конституционных императивов, которые обязывали бы законодателя распространить такую льготу на акты благотворительности в отношении иных (не бюджетных) организаций. Поскольку таковых в Конституции РФ действительно нет (и, на наш взгляд, быть не может), что не влияет на конституционную дискрецию законодателя и не умаляет его прерогатив в части установления льгот как адресных гарантий конституционного правопользования. Благотворительность же - несмотря на ее бесспорную конституционную значимость (ценность) - с конституционным правопользованием не связана: бескорыстная помощь не является ни конституционной обязанностью, ни содержательным компонентом конституционного права собственности. Более того, нельзя забывать, что в современной ситуации акты благотворительности вполне могут оказаться ключевыми и постоянно действующими (в отличие от однократной покупки жилья) элементами схем недобросовестного правопользования, уклонения от уплаты налогов. Подлинная благотворительность не станет в зависимость и от мер ее экономического стимулирования. Во всяком случае, государство не обязано подобным образом гарантировать благотворительность, хотя и может, исходя из своих возможностей и других обстоятельств, поддерживать различными средствами (включая льготы по НДФЛ) те или иные ее формы и направления. Об этом фактически и сказал Суд. Тем самым - полагают его критики - он "кардинально и с удивительной легкостью поменял им же выбранный вектор" <51>. Хотелось бы верить, что суждения эти не более чем добросовестное заблуждение их авторов, которые все-таки понимают справедливость существенного различения в отношении имущественных вычетов по НДФЛ таких категорий налогоплательщиков, как добросовестные родители и благотворители.

--------------------------------

<51> См.: Голованов Г.Р., Волкова М.Г. Указ. соч. С. 51.

Не вполне взвешенным представляется еще одно отражение Постановления N 6 в литературе. Это вывод о том, что оспоренное законоположение было признано конституционным лишь при том принципиальном условии, что оно не исключает право родителя, который понес расходы на приобретение жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, на однократное использование названного налогового вычета <52>. В действительности Конституционный Суд РФ сфокусировал внимание на конституционном характере того подхода законодателя, вследствие которого имущественный налоговый вычет признан им однократной (разовой) льготой. Согласно абзацу двадцать седьмому подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ не допускается повторное предоставление такого вычета и налогоплательщики самостоятельно решают, когда им использовать соответствующее право, в том числе - в связи с приобретением жилого помещения в свою собственность или в собственность своего несовершеннолетнего ребенка. Ребенок же, естественно, во втором случае своего соответствующего права не лишается и может использовать его в том числе до наступления совершеннолетия, когда у него появятся источники собственного дохода, формирующие налоговую базу по НДФЛ, за счет которых им может быть приобретено в собственность другое жилое помещение. Такой подход может характеризоваться и как актуально соотнесенный с конституционным требованием необходимого противодействия злоупотреблениям правом.

--------------------------------

<52> См.: Тарибо Е.В. Судебно-конституционная доктрина "факультативности налоговых льгот": пределы применения // Журнал конституционного правосудия. 2013. N 2. С. 17.

Завершая заявленный институциональный анализ, можно сделать выводы, имеющие, как представляется, и более широкое (отраслевое), и общее - конституционно-правовое - значение. Благодаря правоустановительной и правоинтерпретационной практике Конституционного Суда РФ система российского налогового права действительно обогащается теми достоверными конституционными элементами, которые должны адекватно восприниматься и учитываться законодателем и в первую очередь получать содержательное (полностью или в части) нормативное оформление в законах, дабы те не противоречили Конституции РФ. К сожалению, российский законодатель, на наш взгляд, может похвастаться этим не всегда. Как, впрочем, не всегда обнаруживают стремление понимать значение конституционализации норм и институтов налогового права, базовых требований конституционно-правового регулирования публичные и частные субъекты налоговых правоотношений, их представители и агенты. Между тем безусловное исполнение решений Конституционного Суда РФ - ключевое и повсеместное условие и залог успеха конституционализации. Неисполнение и фактическое уклонение от исполнения этой обязанности сродни уклонению от обязанности соблюдать Конституцию РФ (ч. 2 ст. 15), и, как показывает налоговая практика, оно может принимать глубоко продуманные формы. Никакими актуальными соображениями налоговой политики, равно как и стремлением отстоять свои конституционные интересы, оправдать подобное нельзя.

Литература

1. Бондарь Н.С. Судебный конституционализм в России в свете конституционного правосудия. М.: Норма, 2011.

2. Борзунова О.А. История кодификации налогового законодательства России // Налоги. 2010. N 5.

3. Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика: Монография. М.: Норма; ИНФРА-М, 2011.

4. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель-налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.

5. Голованов Г.Р., Волкова М.Г. О реализации принципа справедливости при рассмотрении налоговых споров о предоставлении налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. N 7.

6. Долгополова В. Обзор дел, рассмотренных Конституционным Судом Российской Федерации // Сравнительное конституционное обозрение. 2013. N 1.

7. Комментарий к Федеральному конституционному закону "О Конституционном Суде Российской Федерации" / Под ред. Г.А. Гаджиева. М.: Норма; ИНФРА-М, 2012.

8. Крусс В.И. Конституционное правопонимание и злоупотребление правом // Вестник РГГУ. 2011. N 8(70).

9. Крусс В.И. Конституционный нормоконтроль как аутентичное правотворчество // Конституционное и муниципальное право. 2012. N 6.

10. Крусс В.И. Понятие, актуальность и формы конституционализации права // Вестник ТвГУ: серия "Право". 2012. N 19.

11. Определение Конституционного Суда РФ от 1 декабря 2009 г. N 1552-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Трофимова Александра Павловича на нарушение его конституционных прав подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации и подпунктом 4 пункта 2 статьи 3 Закона Нижегородской области "О транспортном налоге" // Архив КС РФ. 2009.

12. Определение Конституционного Суда РФ от 11 мая 2012 г. N 833-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кудряшова Сергея Борисовича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 212 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2012.

13. Определение Конституционного Суда РФ от 19 января 2010 г. N 137-О-П по жалобе гражданки Лимоновой Людмилы Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положением статьи 213 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. N 4.

14. Определение Конституционного Суда РФ от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пшикова Дмитрия Владимировича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 210, пункта 1 статьи 221 и пункта 3 статьи 237 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2009.

15. Определение Конституционного Суда РФ от 23 сентября 2010 г. N 1187-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Парфенова Максима Леонидовича на нарушение его конституционных прав пунктом 8 статьи 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2010.

16. Определение Конституционного Суда РФ от 24 мая 2005 г. N 177-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Черничкина Александра Сергеевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 208 и абзацем четвертым пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2005.

17. Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2011 г. N 40-ПРП о прекращении переписки с гражданином Черничкиным Александром Сергеевичем по вопросу о нарушении его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 208 и абзацем четвертым пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2011.

18. Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2012 г. N 600-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Тыщенко Лидии Викторовны на нарушение ее конституционных прав положениями подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2012.

19. Определение Конституционного Суда РФ от 3 июля 1997 г. N 81-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лабутичева Игоря Валерьевича как не соответствующей требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" // Архив КС РФ. 1997.

20. Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2011 г. N 879-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Котовой Евгении Викторовны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2011.

21. Определение Конституционного Суда РФ от 6 марта 2008 г. N 297-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Финкельштейна Бориса Мошковича на нарушение его конституционных прав абзацем вторым пункта 2 статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2008.

22. Определение Конституционного Суда РФ от 1 марта 2010 г. N 322-О-О об отказе в принятии к рассмотрению запроса Нижегородского районного суда города Нижнего Новгорода о проверке конституционности абзаца первого подпункта 4 пункта 1 статьи 213 Налогового кодекса Российской Федерации // Архив КС РФ. 2010.

23. Письмо ФНС РФ от 7 июля 2010 г. N ШС-37-3/6085@ "О направлении письма Минфина России" (вместе с письмом Минфина РФ от 02.07.2010 N 03-04-08/10-136) // СПС "КонсультантПлюс". Документ официально не опубликован.

24. Постановление Конституционного Суда РФ от 1 марта 2012 г. N 6-П по делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации (далее - Постановление N 6) // СЗ РФ. 2012. N 14. Ст. 1720.

25. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года // СЗ РФ. 1997. N 46. Ст. 5339.

26. Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. N 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 // СЗ РФ. 2008. N 12. Ст. 1183.

27. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2012 г. N 18-П по делу о проверке конституционности части 1 статьи 3.1 Федерального закона от 24 июля 2007 года N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" в связи с запросом Южно-Сахалинского городского суда Сахалинской области // СЗ РФ. 2012. N 31. Ст. 4469.

28. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 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" // СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 197.

29. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. N 7-П по делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов // СЗ РФ. 1998. N 10. Ст. 1242.

30. Постановление Конституционного Суда РФ от 25 декабря 2012 г. N 33-П по делу о проверке конституционности положений статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.Н. Кононова // СЗ РФ. 2013. N 1. Ст. 77.

31. Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П 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 Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 13. Ст. 1602.

32. Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. N 2-П по делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "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. N 7. Ст. 701.

33. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева // СЗ РФ. 2004. N 30. Ст. 3214.

34. Тарибо Е.В. Судебно-конституционная доктрина "факультативности налоговых льгот": пределы применения // Журнал конституционного правосудия. 2013. N 2.

35. Шевелев С.Э. Обратная сила налоговой нормы в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации и Европейского суда по правам человека // Журнал конституционного правосудия. 2013. N 2.