

НАЛОГИ И СБОРЫ: КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

В статье рассматривается конституционно-правовое регулирование системы обязательных платежей, взимаемых в Российской Федерации. Исходя из конституционно-правового смысла все обязательные платежи, взимаемые в настоящее время, разграничиваются автором на две категории – налоги и сборы. Именно такой конституционно-правовой смысл, по мнению автора, позволяет определить границы дозволения со стороны государства и меру фискальной обязанности каждого.

Ключевые слова: Конституция Российской Федерации; налоги; сборы; обязательные платежи; парафискальные платежи.

N.V. Vasiljeva

TAXES AND LEVIES: CONSTITUTIONAL LAW ASPECT

The article deals with the constitutional and legal regulation of the system of imperative payments collected in the Russian Federation. Based on the constitutional and legal sense, all imperative payments currently collected, are divided author into two categories – taxes and fees. It is this constitutional and legal meaning according to the author that allows us to determine the limits of permission from the state and the measure of everyone's fiscal responsibility.

Keywords: the Constitution of the Russian Federation; taxes; levies; imperative payments; parafiscal payments.

В российской Конституции нашли закрепление не только права и свободы, но и некоторые обязанности человека и гражданина. В частности, в ст. 57 Конституции Российской Федерации¹ закреплена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

В связи с несовершенством действующего законодательства в области обязательных платежей возникает множество вопросов, и прежде всего о том, охватываются ли конституционной нормой все взимаемые в Российской Федерации обязательные платежи или нет, поскольку норма ст. 57 «устарела», так как в России появились иные виды обязательных платежей, не охватываемые категориями налогов и сборов. Такая постановка вопроса связана в первую очередь с тем, что современное законодательство не позволяет ни однозначно определиться с тем, какие доходы публичных фондов необходимо отнести к обязательным платежам, ни соотнести употребляемую терминологию между собой (налоги, сборы, обязательные платежи, фискальные сборы, подати, платежи, платы и т.п.), ни их систематизировать. Существующая неопределенность отрицательным образом влияет на пополняемость публичных денежных фондов. По справедливому за-

¹ Конституция Российской Федерации : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. (с изм., одобр. в ходе общерос. голосования 1 июля 2020 г.). – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 04.07.2020).

мечанию А. Смита, точная определенность обязанности каждого плательщика в вопросе обложения является делом большого значения [4, с. 611].

В научной литературе обязательные доходы подвергаются анализу, принимаются усилия по их классификации. Выделяя обязательные доходы, как правило, указывают на то, что к ним относятся налоги, сборы, пошлины и т.п., штрафы разного рода и финансовые санкции и т.д. [7, с. 254].

Анализ действующих нормативных правовых актов, которыми регламентируются обязательные платежи, показывает, что существующее регулирование недостаточно, оно имеет много пробелов и противоречий. Условно можно выделить два подхода к закреплению обязательных платежей – узкий и широкий.

Узкий подход, при котором из числа обязательных платежей исключаются санкции, применяется в процессуальном законодательстве Российской Федерации. В частности, в Арбитражном процессуальном кодексе Российской Федерации¹ выделяется такая категория дел, как дела о взыскании обязательных платежей и санкций. Однако вывод о том, что именно обязательные платежи представляют собой, сделать невозможно, так как используемый термин в последующем не раскрывается.

В законодательстве о несостоятельности (банкротстве) и законодательстве о налогах и сборах обязательные платежи рассматриваются более широко. В них включены как налоги, сборы и иные обязательные платежи, так и пени, и штрафы. Согласно ст. 2 федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»², обязательные платежи включают в себя налоги, сборы и иные обязательные взносы, уплачиваемые в бюджет и (или) государственные внебюджетные фонды, в том числе штрафы, пени и иные санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов, сборов и иных обязательных взносов, а также административные штрафы и установленные уголовным законодательством штрафы. Статьей 1 закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»³ установлено, что налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации.

Вместе с тем, исходя из содержания вышеприведенных законов, можно сделать вывод о том, что к обязательным платежам относятся налоги, сборы, иные обязательные платежи (взносы), штрафы, пени и иные санкции. Соотношение же составляющих обязательные платежи доходов не вполне понятно. Если налоги и сборы выделяются отдельно, то иные обязательные платежи определяются различно. Законодательством о банкротстве к их числу отнесены

¹ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ : (в ред. от 8 июня 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.

² О несостоятельности (банкротстве) : федер. закон от 26 окт. 2002 г. № 127-ФЗ : (в ред. от 31 июля 2020 г.) // Там же. № 43. Ст. 4190.

³ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 26 марта 2020 г.) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

штрафы, пени и иные санкции, в то время как законодательством о налогах и сборах иные обязательные платежи выделены в отдельную категорию, содержание которой не раскрывается.

Не добавляет ясности в определение содержания категории «обязательные платежи» и бюджетное законодательство Российской Федерации. Статьей 39 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹ закреплено, что доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах. Что представляет собой законодательство об иных обязательных платежах, не раскрывается.

В связи с тем что Конституцией Российской Федерации при закреплении публично-правовой фискальной обязанности употреблен термин «налоги и сборы», можно сделать вывод о том, что кроме налогов, пеней и штрафов все иные платежи обязательного характера являются сборами. Именно таким образом налоги и сборы трактуются Конституционным Судом Российской Федерации². Такие же мнения встречаются и в научной литературе [3, с. 26].

Однако словосочетание «налоги и сборы» употребляется и в более узком значении – как платежи, регулируемые законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Наличие обязательных платежей, не входящих в систему налогов и сборов, регулируемую законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, вкупе с разнородностью их наименований позволяет прийти к иному выводу: среди обязательных платежей можно выделить как налоги и сборы, так и иные обязательные платежи.

Отметим, что в действующем законодательстве не наблюдается единства в наименованиях обязательных платежей, используется разнообразная терминология. Можно выделить как сборы, так и пошлины, страховые взносы, платы, платежи и т.д. При этом платежи, регулируемые законодательством о налогах и сборах, и платежи, регулируемые иными нормативными правовыми актами, могут именоваться одинаково.

Установить различия между применяемыми терминами в силу их синонимичности невозможно. Так, взнос определяется как уплата, сбор – взимаемые или собранные деньги, платеж – отдавать деньги в возмещение чего-нибудь, пошлина – денежный сбор, взимаемый государством [6]. Можно сказать, что использование того или иного «наименования» обязательного платежа вызвано причинами как исторически сложившихся традиций, так и лингвистического удобства.

Получается, что в настоящее время сложилась парадоксальная ситуация параллельного существования двух совокупностей обязательных платежей, поступающих в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации: обязательные платежи, регулируемые законодательством о налогах и сборах, и иные платежи обязательного характера, регулируемые иными (не законодательством Российской Федерации о налогах и сборах) нормативными правовыми актами.

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ : (в ред. от 31 июля 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

² Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 1 марта 2007 г. № 326-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 4.

Вызывает трудности составление закрытого перечня таких обязательных платежей, не регулируемых законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Как показывает практика, число таких доходов постоянно увеличивается, появляются все новые и новые платежи обязательного характера. При введении новых платежей обязательного характера в нормотворческой практике используются достаточно широкие пределы усмотрения законодателя в сфере налогообложения и сборов, обозначенные Конституционным Судом Российской Федерации, который указал на такой достаточно общий критерий, как связанность требованиями Конституции Российской Федерации, обязывающими Российскую Федерацию как демократическое правовое государство признавать, защищать и соблюдать права и свободы человека и гражданина¹.

Очевидно, в настоящее время обязательные платежи, не включенные в систему налогов и сборов, представляют собой некую «бессистемную» совокупность иных публичных обязательных платежей, регулируемых разного рода нормативными правовыми актами [5, с. 10]. Сложившуюся ситуацию осложняет наличие обязательных платежей за рамками бюджетной системы. Отметим, что долгое время было общепризнано, что установление и взимание обязательных платежей является прерогативой публичной власти, и поэтому обязательные платежи могут существовать только в рамках бюджетной системы [1, с. 41].

Произошедшие усложнение и децентрализация публичной финансовой деятельности привели к появлению находящихся вне рамок бюджетной системы Российской Федерации публичных фондов денежных средств, формируемых за счет обязательных платежей. Так, фонд обязательного страхования вкладов формируется за счет страховых взносов обязательного характера. Согласно ст. 35 Федерального закона «О страховании вкладов в банках Российской Федерации» от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ², страховые взносы подлежат уплате банком со дня внесения банка в реестр банков и до дня отзыва (аннулирования) лицензии Банка России или до дня исключения банка из реестра банков. При этом в ст. 36 указанного закона закрепляются элементы страхового сбора: расчетный период, расчетная база, ставки страховых взносов, порядок исчисления расчетной базы, срок и порядок уплаты страхового взноса, обязательные к урегулированию.

Также обязательным платежом, зачисляемым в денежный фонд, находящийся в частной собственности, являются взносы в фонд капитального ремонта. В соответствии с ч. 1 ст. 169 Жилищного кодекса Российской Федерации³ собственники помещений в многоквартирном доме обязаны уплачивать ежемесячные взносы на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, имеющие обязательные элементы платежа (размер взноса, порядок и сроки уплаты).

¹ По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Встреча»: постановление Конституц. Суда РФ от 23 мая 2013 г. № 11-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2013. № 6.

² О страховании вкладов в банках Российской Федерации: федер. закон РФ от 23 дек. 2003 г. № 177-ФЗ: (в ред. от 20 июля 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 2003. № 52, ч. 1. Ст. 5029.

³ Жилищный кодекс Российской Федерации: федер. закон РФ от 29 дек. 2004 г. № 188-ФЗ: (в ред. от 31 июля 2020 г.) // Там же. 2005. № 1, ч. 1. Ст. 14.

В финансово-правовой науке такие обязательные платежи получили наименование парафискальных. Обращает на себя внимание то, что термин «парафискальный» употребляется в актах Конституционного Суда Российской Федерации¹, в судебной практике², актах Счетной палаты Российской Федерации³.

Несомненно, сложившаяся ситуация усложняет и без того непростую задачу эффективного и достаточного пополнения публичных денежных фондов необходимыми доходами.

И, прежде всего, возникает вопрос: как быть? Наша фискальная обязанность должна трактоваться расширительно – как обязанность каждого платить различного рода обязательные платежи только потому, что они установлены государством и органами местного самоуправления? В таком случае где пределы фискальной обязанности? Ведь в настоящее время волеизъявление публичной власти по установлению обязательных платежей ничем и никем не ограничено.

По нашему мнению, именно Конституция Российской Федерации в ст. 57 закрепляет границы государственного дозволения и определяет меру фискальной обязанности. Научная классификация обязательных доходов в зависимости от их сущностных характеристик [2, с. 84] позволяет их разграничить следующим образом. Вне зависимости от того, в какие публичные денежные фонды они поступают, можно выделить четыре группы обязательных платежей: налоги; сборы; пени как компенсационные меры; штрафы как меры ответственности. При этом к налогам полагаем возможным отнести все платежи, обладающие признаком индивидуальной безвозмездности, не являющиеся компенсационной мерой или мерой ответственности. На наш взгляд, налогами по своей природе являются и страховые взносы во внебюджетные фонды. Их объединяет наличие признака индивидуальной безвозмездности. Свидетельствуют об этом и установленные ст. 18.2 Налогового кодекса Российской Федерации⁴ общие условия установления страховых взносов, к которым отнесены плательщики и следующие элементы обложения: объект обложения; база для исчисления страховых взносов; расчетный период; тариф страховых взносов; порядок исчисления страховых взносов; порядок и сроки уплаты страховых взносов, что соответствует элементам налога, закрепленным ст. 17 Налогового кодекса Российской Федерации. Все обязательные платежи, не обладающие признаками налога, пени и штрафа, несмотря на их кажущуюся неоднородность, связанную как с применением к ним различной терминологии (сборы, взносы, платы и т.п.), так и регулированием их различными по отраслевой принадлежности и юридической силе нормативными правовыми актами, могут быть объединены в единую категорию сборов. Все эти платежи объединяют признаки обязательности и индиви-

¹ По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 16 закона Российской Федерации «О сертификации продукции и услуг» в связи с жалобой гражданина В.П. Редкопа : постановление Конституц. Суда РФ от 22 нояб. 2001 г. № 15-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1.

² Постановление ФАС Уральского округа от 22 марта 2005 г. № Ф09-884/05-АК по делу № А60-23206/04.

³ Представление Счетной палаты Российской Федерации от 19 марта 2014 г. № ПР 03-64/03-Д.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (в ред. от 20 июля 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

дуальной возмездности. Именно таким образом все обязательные платежи поименованы в Конституции Российской Федерации.

Список использованной литературы

1. Годме П.М. Финансовое право / П.М. Годме ; пер. и вступ. ст. Р.О. Халфиной. – Москва : Прогресс, 1978. – 428 с.
2. Пятковская Ю.В. К вопросу об элементах системы финансового права / Ю.В. Пятковская. – DOI 10.17803/1994-1471.2016.72.11.080-086 // Актуальные проблемы российского права. – 2016. – № 11. – С. 80–86.
3. Реут А.В. Понятие и элементы системы налогов и сборов / А.В. Реут // Финансовое право. – 2012. – № 1. – С. 26–29.
4. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Москва : Соцэкгиз, 1962. – 686 с.
5. Суткевич Е.А. Платежи за пользование недрами как разновидность обязательных публично-правовых платежей, схожих с налогами и сборами / Е.А. Суткевич // Реформы и право. – 2015. – № 1. – С. 10–13.
6. Толковый словарь Ожегова. – URL: <http://www.ozhegov.com> (дата обращения: 16.01.2016).
7. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юристъ, 2000. – 600 с.

Информация об авторе

Васильева Наталья Викторовна – доктор юридических наук, доцент, заведующий кафедрой предпринимательского и финансового права, Институт государства и права, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, e-mail: VasiljevaNV@bgu.ru.

Author

Vasiljeva, Natalya V. – D.Sc. in Law, Ass. Professor, Head, Department of Business and Financial Law, Institute of State and Law, Baikal State University, Irkutsk, the Russian Federation, e-mail: VasiljevaNV@bgu.ru.