

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

Постановление · № 2-П · от 30.01.2001 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем

Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

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
город Москва 30 января 2001 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Б.С.Эбзеева, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, А.Л.Кононова, Т.Г.Морщаковой, Ю.Д.Рудкина, А.Я.Сливы, О.И.Тиунова, В.Г.Ярославцева,

с участием сторон и их представителей: судьи Арбитражного суда Челябинской области Т.В.Поповой, граждан Л.В.Катковой, Л.Н.Ледневой, И.Л.Суминой, А.Б.Михайловой, являющейся одновременно представителем ООО "Русская тройка" и граждан А.М.Губина, А.А.Лагунова, С.А.Малышева, С.В.Мордовченко, В.В.Особенко, С.Е.Семакина, О.Э.Соловей, С.А.Созонтова, С.А.Тараканова, С.А.Черемискина, С.Л.Шиловой, представителя гражданина А.И.Менжулина - доктора юридических наук Д.Н.Сафиуллина; постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации В.В.Лазарева и представителя Совета Федерации А.В.Попова; представителей органов государственной власти Кировской области - заместителя губернатора Кировской области П.И.Дмитриева и кандидата юридических наук Л.В.Терновой; представителя органов государственной власти Челябинской области - кандидата юридических наук Е.С.Четвертаковой, руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой,

частями второй и третьей статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 96, 97, 99, 101, 102, 104 и 86 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело 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". Поводом к рассмотрению дела явились запрос Арбитражного суда Челябинской области, а также жалобы ООО "Русская тройка" (Кировская область) и граждан - индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица И.Л.Суминой (Чувашская Республика), А.М.Губина и С.В.Мордовченко, Л.О.Калининой и М.А.Шуркина, С.А.Малышева и А.Б.Михайловой, А.В.Новоженова и С.А.Черемискина, а также Л.В.Катковой, А.А.Лагунова, В.В.Особенко, С.Н.Перевощикова, Д.В.Пименова, С.Е.Семакина, С.А.Созонтова, О.Э.Соловей, С.А.Тараканова, С.Л.Шиловой, Г.Н.Щекотовой (Кировская область), Л.Н.Ледневой, а также Г.И.Алексеевой, Е.Е.Малютиной и А.И.Менжулина (Челябинская область).

Поскольку запрос Арбитражного суда Челябинской области, жалоба ООО "Русская тройка" и жалобы указанных граждан касаются одного и того же предмета, а именно положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "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 от 6 ноября 1998 года "О налоге с продаж" (в редакции от 15 мая 2000 года), Закона Кировской области от 18 января 1999 года "О налоге с продаж" (в редакции от 23 апреля 1999 года) и Закона Челябинской области от 5 сентября 1998 года "О налоге с продаж" (в редакции от 1 марта 2000 года), Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", соединил дела по этим обращениям в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика А.Я.Сливы, объяснения сторон и их представителей, заключения экспертов - кандидата юридических наук М.Ф.Ивлиевой и доктора филологических наук Е.Н.Ширяева, выступления приглашенных в заседание представителей: от Правительства Российской Федерации - С.Д.Шаталова, от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - А.И.Бабкина, от Министерства финансов Российской Федерации - Н.А.Комовой, от Министерства по налогам и сборам Российской Федерации - А.А.Устинова, от Министерства Российской Федерации по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства - Е.В.Калмыковой, от Министерства юстиции Российской Федерации - Л.К.Заудальской, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Статьей 1 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" пункт 1 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" дополнен подпунктом "д", которым в перечень региональных налогов введен налог с продаж с зачислением сумм платежей по нему в бюджеты субъектов Российской Федерации и в местные бюджеты в размере соответственно 40 и 60 процентов и с условием направления их на социальные нужды малообеспеченных групп населения, а сама статья 20 дополнена пунктом 3, в котором определены плательщики налога с продаж и некоторые его существенные элементы, включая объект налогообложения и налоговую базу, а также права субъектов Российской Федерации

по установлению и введению в действие налога с продаж на своих территориях.

По мнению заявителей, эти положения, а также основанные на них и воспроизводящие их положения Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" не отвечают конституционным требованиям законного установления налога, нарушают принцип равенства всех перед законом и судом, конституционные гарантии права собственности, право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, требование обязательности уплаты только законно установленного налога, единство экономического пространства, верховенство федерального закона и потому противоречат Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 7, 8, 18, 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (часть 2), 57 и 76 (части 2 и 5).

Кроме того, заявители из Кировской области оспаривают конституционность Закона Кировской области "О налоге с продаж" по порядку введения в действие и в части, определяющей ставку налога.

2. Установление общих принципов налогообложения и сборов и формирование налоговой системы, включающей в том числе исчерпывающий перечень региональных налогов как источников поступлений в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты, осуществляется федеральным законом в соответствии с Конституцией Российской Федерации (статья 72, пункт "и" части 1; статья 75, часть 3; статья 76).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, применительно к налогам субъектов Российской Федерации (региональным налогам) "законно установленными" могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов Российской Федерации в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определенными федеральным законом. Эти общие принципы относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение в Российской Федерации основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма (постановление от 21 марта 1997 года по делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

Федеральным законом (а именно Налоговым кодексом Российской Федерации и сохраняющими силу положениями Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации") разграничиваются полномочия федерального законодателя и законодателей субъектов Российской Федерации в сфере налогообложения.

Перечень региональных налогов, внесение в него изменений и дополнений, круг налогоплательщиков, а также существенные элементы каждого регионального налога (в том числе объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом, с тем чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов Российской Федерации о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов Российской Федерации за счет других, нарушения конституционных положений о единстве экономического пространства, равенстве прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств (статья 8, часть 1; статья 19, часть 1; статья 74 Конституции Российской Федерации).

Принятие федерального закона о региональном налоге порождает право субъекта Российской Федерации своим законом установить и ввести в действие данный налог независимо от того, вводят ли его на своей территории другие субъекты Российской Федерации. При этом законодатель субъекта Российской Федерации может осуществлять правовое регулирование регионального налога при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает

положение налогоплательщиков по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом. Таким образом, само по себе включение в пункт 1 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" подпункта "д", дополнившего перечень региональных налогов налогом с продаж, исходя из принципов разделения властей и разграничения полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации, не противоречит Конституции Российской Федерации. Оценка же экономической целесообразности установления данного налога в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации не входит.

3. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 8 октября 1997 года по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году", в целях обеспечения реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции Российской Федерации) принимаемые законы о налогах должны быть конкретными и понятными. Неопределенность норм налогового законодательства может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (статья 1, часть 1, Конституции Российской Федерации) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации).

Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности таких актов толкуются в пользу плательщика налога и сбора (пункты 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Неопределенность же налоговых норм может приводить как к нарушению прав граждан, так и к уклонению от исполнения конституционной обязанности по уплате налога.

Внося изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", федеральный законодатель должен был учитывать общие принципы налогообложения, а также их развитие и истолкование, которое нашло отражение в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации и последующее закрепление в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Принимая часть первую Налогового кодекса Российской Федерации одновременно с Федеральным законом "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", т. е. 31 июля 1998 года, и вводя ее в действие с 1 января 1999 года, федеральный законодатель был обязан исходить из однозначно сформулированного им требования о непротиворечащем ей действию актов налогового законодательства (статья 7 Федерального закона "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

Однако в данном случае это требование не было обеспечено. Более того, федеральный законодатель, в отступление от сложившейся практики отказавшись от принятия отдельного закона, определяющего все необходимые характеристики нового налога, установил налог с продаж и осуществил соответствующее регулирование в рамках акта, имеющего общий характер, - Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

4. Обязательное требование, предъявляемое к любому налогу, как следует из Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1 статьи 17, пункт 1 статьи 38 и пункт 1 статьи 53), - наличие у него самостоятельного объекта налогообложения, стоимостная, физическая или иная характеристики которого определяют налоговую базу. В силу этих общих положений объектом налогообложения по налогу с продаж является реализация товаров (работ, услуг).

В пункте же 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" объектом налогообложения по налогу с продаж названа и стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых в розницу или оптом за наличный расчет (части вторая и третья); при этом

федеральный законодатель не определил, в каких сферах (потребление, производство) осуществляется соответствующая реализация, и распространил указанный налог на подакцизные товары без учета специфики реализации их отдельных видов (часть пятая).

Кроме того, само понятие "реализация товаров (работ, услуг) в розницу или оптом за наличный расчет" является юридически неопределенным. Гражданский кодекс Российской Федерации выделяет реализацию товаров путем розничной купли-продажи - когда покупателю товар передается для личного, семейного, домашнего и иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (статья 492), и путем поставки - когда продавец передает производимые или закупаемые им товары покупателю для использования их последним в своей предпринимательской деятельности (статья 506).

Устанавливая региональный налог с продаж, федеральный законодатель был обязан определенно и непротиворечиво закрепить объект налогообложения. Вместо этого он ввел ряд дополнительных признаков для его обозначения, используя, в частности, неопределенные понятия, которые не имеют юридического содержания и различно толкуются при применении оспариваемых норм Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации": "реализация товаров (работ, услуг) оптом", "дорогостоящие товары", "товары и услуги не первой необходимости", "товары первой необходимости" (части вторая и третья пункта 3 статьи 20), не предусмотрев каких-либо критериев для их определения, а также произвольно перечислил лишь некоторые товары (работы, услуги), реализация которых подлежит обложению налогом с продаж, и тем самым отказался от установления четких параметров объекта налогообложения.

Таким образом, федеральный законодатель не обеспечил исполнение требования о том, что объект налогообложения подлежит установлению только федеральным законом и надлежащим образом, и потому данный существенный элемент налогообложения по налогу с продаж не может считаться определенно установленным.

Приравнение - в целях Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" - к продаже за наличный расчет продажи с проведением расчетов посредством кредитных и иных платежных карточек, по расчетным чекам банков, по перечислениям со счетов в банках по поручениям физических лиц (часть четвертая пункта 3 статьи 20), при том что объект налогообложения (реализация товаров, операции по продаже товаров) смешивается с налоговой базой, т. е. стоимостью товаров, в результате привело в ходе правоприменительной практики к толкованию объекта налогообложения как наличного денежного обращения, что не соответствует природе данного налога.

5. Конституционным требованием законного установления налога, в том числе регионального, является определение федеральным законодателем исчерпывающим и не дискриминирующим образом круга плательщиков этого налога.

Принцип равного налогового бремени, вытекающий из статей 8 (часть 2), 19 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации, в сфере налоговых отношений означает, согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, что не допускается установление носящих дискриминационный характер правил налогообложения, в том числе в зависимости от организационно-правовой формы и характера (содержания) предпринимательской деятельности налогоплательщиков (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 года).

Плательщиками налога с продаж признаются юридические лица (в том числе иностранные), а также индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации (часть первая пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

Из содержания данной нормы, однако, неясно, относится ли формула "самостоятельно реализующие

товары (работы, услуги)" только к индивидуальным предпринимателям или же ко всем плательщикам налога с продаж. Неопределенна и сама эта формула: нет необходимости указывать в законе на самостоятельность хозяйствующего субъекта в распоряжении своим имуществом; неясно, являются ли плательщиками налога с продаж, например, те, кто реализуют товары (работы, услуги) по поручению собственника. Некорректность этой формулы в отношении плательщиков налога с продаж приводит к ее неоднозначному толкованию в правоприменительной практике.

Положения пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" также не исключают применение налога с продаж в отношениях между собой двух хозяйствующих субъектов (и одновременно плательщиков данного налога) - как юридических лиц, так и индивидуальных предпринимателей, что не обеспечивает самостоятельность объекта налогообложения и противоречит сущности налога с продаж как налога на потребление.

Часть четвертая пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" к продаже за наличный расчет приравнивает продажу с использованием безналичных форм расчета посредством кредитных и иных платежных карточек, по расчетным чекам банков, по перечислениям со счетов в банках по поручению физических лиц. Исходя из того, что под физическими лицами в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации понимаются наряду с гражданами Российской Федерации, иностранными гражданами и лицами без гражданства зарегистрированные в установленном порядке физические лица - индивидуальные предприниматели, указанная норма, таким образом, приравнивает к продаже за наличный расчет оплату расчетными чеками банков, которую осуществляют индивидуальные предприниматели. Поскольку расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, могут производиться как в безналичном порядке, так и наличными деньгами, если иное не установлено законом (пункт 2 статьи 861 ГК Российской Федерации), то один и тот же продавец (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель), реализующий изготовленный или закупленный им один и тот же товар, может как относиться к плательщикам налога с продаж, так и не быть им.

Определение круга налогоплательщиков в зависимости от формы осуществления ими расчетов, произвольное и немотивированное приравнивание расчетов в безналичном порядке к наличным расчетам ставит юридические лица, приобретающие товары по безналичному расчету, и индивидуальных предпринимателей (их безналичные расчеты приравнены к наличным) в неравное положение, обусловленное различием организационно-правовых форм их хозяйственной деятельности. Неопределенный характер классификации плательщиков налога с продаж приводит - в противоречие со статьей 19 Налогового кодекса Российской Федерации - к неоднозначному пониманию его и региональными законодателями, и правоприменителями, и плательщиками налога и, следовательно, допускает возможность произвольного его применения.

Таким образом, данный налог не может считаться законно, в том числе с достаточной полнотой и определенностью, установленным в силу несоответствия Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1), 55 (часть 3) и 57.

6. Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 21 марта 1997 года, недопустимо введение региональных налогов, которые позволяют формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на плательщиков других регионов.

Между тем оспариваемые положения Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", предоставляя субъектам Российской Федерации право ввести налог с продаж, не определили характер этого налога как территориального, т. е. не решили вопрос о налоговой юрисдикции регионов.

Неурегулированность федеральным законом вопросов налоговой юрисдикции не исключает

неоднократное налогообложение операций, в том числе носящих межрегиональный характер, при реализации товаров, работ и услуг за наличный расчет. Регламентация же налоговой юрисдикции субъектов Российской Федерации законами самих субъектов Российской Федерации может приводить к нарушению прав и интересов других субъектов Российской Федерации.

7. Конституционный Суд Российской Федерации в соответствии с частью второй статьи 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" оценивает конституционность рассматриваемого акта, исходя из его места в системе правовых актов. Поэтому соответствие регионального налога конституционным требованиям его законного установления определяется содержанием не только федерального закона об этом налоге, но и соответствующих законов субъектов Российской Федерации.

Неопределенность положений Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", характеризующих плательщиков налога с продаж и существенные элементы налогообложения, нашла отражение в Законе Чувашской Республики "О налоге с продаж", Законе Кировской области "О налоге с продаж" и Законе Челябинской области "О налоге с продаж", а также в основанной на них правоприменительной практике. Кроме того, сами эти положения Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" трактуются в указанных законах субъектов Российской Федерации противоречиво.

Полномочия субъектов Российской Федерации по установлению и введению в действие налога с продаж на соответствующей территории прямо определены Законом Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". К ним отнесено определение ставки налога, порядка и сроков уплаты налога, льгот и форм отчетности по налогу (часть девятая пункта 3 статьи 20).

Вместе с тем субъектам Российской Федерации предоставлена возможность дополнять установленный перечень товаров (работ, услуг), реализация которых облагается налогом с продаж (часть вторая пункта 3 статьи 20). Такое полномочие субъектов Российской Федерации в части, допускающей расширение налоговых обязательств на региональном уровне, не соответствует Конституции Российской Федерации.

В связи с неопределенностью оспариваемых положений Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", подменой федеральным законодателем объекта налогообложения налоговой базой оспариваемые законы субъектов Российской Федерации различно трактуют обязанности налогоплательщиков по исчислению налога с продаж, в частности в случае отсутствия у них отдельного учета реализации товаров (работ, услуг) как подлежащих, так и не подлежащих налогообложению, что не может не приводить к нарушению конституционного принципа равноправия.

Оспариваемые законы субъектов Российской Федерации, воспроизводя неопределенные нормы Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", тем самым произвольно расширяют обязанности налогоплательщиков, что, согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, является нарушением общих принципов налогообложения и сборов, закрепленных в Конституции Российской Федерации и федеральных законах (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 года по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы).

Таким образом, в соответствии с частью второй статьи 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" положения Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж", основанные на указанных положениях Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", как воспроизводящие их, так и расширяющие

обязанности налогоплательщиков, не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1), 55 (часть 3) и 57.

8. Заявители из Кировской области оспаривают конституционность Закона Кировской области "О налоге с продаж" в части установления размера ставки налога - 5 процентов (статья 2). По их мнению, федеральный законодатель, определяя возможную ставку налога с продаж в размере до 5 процентов (часть шестая пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"), имел в виду, что законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации вправе конкретизировать эту ставку в пределах менее 5 процентов; Закон же Кировской области вступает в противоречие с Законом Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и Налоговым кодексом Российской Федерации, а потому ставку налога с продаж в Кировской области в силу статьи 76 (часть 5) Конституции Российской Федерации нельзя считать надлежаще установленной.

Таким образом, фактически речь идет о проверке закона субъекта Российской Федерации на соответствие федеральному закону, что в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации не входит. Следовательно, производство по делу в этой части подлежит прекращению. Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации полагает необходимым обратить внимание федерального законодателя на то, что употребленная в части шестой пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" формулировка "ставка налога с продаж устанавливается в размере до 5 процентов" некорректна, поскольку допускает различное понимание (как включая 5 процентов, но не более, так и менее 5 процентов) и требует уточнения путем внесения изменения в данный Закон.

Заявители из Кировской области, к которым налоговые органы предъявили требование об уплате налога с продаж начиная с февраля 1999 года, оспаривают также статью 7 Закона Кировской области "О налоге с продаж", в соответствии с которой данный Закон вступил в силу со дня официального опубликования, т. е. 21 января 1999 года (газета "Вятский край", N 13 (1981), и введен в действие с 1 февраля 1999 года.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, применительно к актам органов государственной власти и органов местного самоуправления о налогах и сборах требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Указанное конституционное положение требует от соответствующих органов определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из статей 8 (часть 1) и 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации,

Ко времени принятия Закона Кировской области "О налоге с продаж" такой срок определялся статьей 5 (пункт 1) Налогового кодекса Российской Федерации, часть первая которого вступила в силу с 1 января 1999 года. Данное обстоятельство обязывало Кировскую областную Думу ввести в действие указанный Закон, по крайней мере, не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Таким образом, Закон Кировской области "О налоге с продаж" по порядку введения в действие не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статье 57.

Следовательно, до истечения минимально допустимого срока введения в действие Закона Кировской области "О налоге с продаж" этот налог не подлежал уплате, а потому не возникали основания для взыскания недоимки, пеней, применения штрафных санкций и иных мер ответственности. Однако это не означает, что признается право налогоплательщиков на возврат зачисленных в областной и местный бюджеты сумм налога с продаж, а также на их зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу, поскольку сумма налога включалась ими в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет их прибыли (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей

(клиентов), т. е. фактических, но не юридических плательщиков налога.

9. При оценке оспариваемых положений Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" Конституционный Суд Российской Федерации не может не учитывать, что налог с продаж, введенный на основании федерального закона законами субъектов Российской Федерации, является источником доходной части бюджетов соответствующих субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Немедленное признание оспариваемых положений утратившими силу может повлечь неисполнение указанных бюджетов и привести к нарушению прав и свобод граждан, что обуславливает необходимость установления в соответствии с пунктом 12 части первой статьи 75 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" порядка, сроков и особенностей исполнения настоящего Постановления.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 68, частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 79, 87, 100 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

1. Признать не противоречащим Конституции Российской Федерации подпункт "д" пункта 1 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года) в части, касающейся включения в перечень региональных налогов налога с продаж.
2. Признать не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 положения частей первой, второй, третьей и четвертой пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года), а также основанные на них и воспроизводящие их положения Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж", как не обеспечивающие необходимую полноту и определенность регулирования налога с продаж, что порождает возможность его произвольного истолкования законодателями субъектов Российской Федерации и правоприменительной практикой.
Указанные положения должны быть приведены в соответствие с Конституцией Российской Федерации и во всяком случае утрачивают силу не позднее 1 января 2002 года.
3. Признать не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статье 57, Закон Кировской области "О налоге с продаж" по порядку введения в действие. Поскольку он не мог быть введен в действие, по крайней мере, ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, неуплата налога с продаж за указанный период не может являться основанием для применения мер ответственности к налогоплательщикам Кировской области.
4. Прекратить производство по делу в части, касающейся проверки конституционности статьи 2 Закона Кировской области "О налоге с продаж", закрепляющей ставку налога с продаж, поскольку вопрос о ее установлении на основании федерального закона, как и проверка соответствия закона субъекта Российской Федерации федеральному закону не входят в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации.
5. Дела заявителей в части, касающейся привлечения их к ответственности за налоговые правонарушения, подлежат пересмотру соответствующими правоприменительными органами с учетом смысла примененных норм, выявленного Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Постановлении. При этом в силу требований федерального налогового закона (пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации) все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налоге с продаж должны толковаться в пользу налогоплательщиков.

6. В соответствии с частью второй статьи 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" положения нормативных актов в Российской Федерации, воспроизводящие или содержащие такие же положения, какие настоящим Постановлением признаны не соответствующими Конституции Российской Федерации, должны быть приведены в соответствие с Конституцией Российской Федерации с учетом пункта 2 резолютивной части настоящего Постановления.

7. Согласно частям первой и второй статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после его провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

8. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации", "Российской газете", официальных изданиях органов государственной власти Чувашской Республики, Кировской области и Челябинской области. Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации
N 2-П

ОСОБОЕ МНЕНИЕ

судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л.Кононова 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

Изложенные в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу существенные нарушения законодателем общих принципов права и конституционных принципов налогообложения при установлении налога с продаж, а также неустранимые дефекты, свойственные самой природе этого налога, в своей совокупности позволяют сделать вывод о неконституционности его установления подпунктом "д" пункта 1 статьи 20 рассматриваемого федерального закона.

Так, в постановлении отмечается неопределенность и противоречивость законодательного регулирования фактически всех основных элементов налога с продаж - объекта налогообложения, налоговой базы, круга плательщиков, размера налоговой ставки, налоговой юрисдикции регионов. По мнению Конституционного Суда, все эти дефекты были воспроизведены в законах субъектов Российской Федерации, что повлекло произвольное расширение обязанностей налогоплательщиков и иные нарушения конституционных прав и свобод.

Заявленные в тексте федерального закона специальные цели введения данного налога, а именно направление платежей на социальные нужды малообеспеченных групп населения, являются заведомо декларативными и невыполнимыми, поскольку при этом не предусматриваются

соответствующие целевые фонды, суммы платежей поступают в общие бюджеты регионов, и в дальнейшем контроль за их целевым расходованием представляется невозможным.

Не может содействовать осуществлению этих целей и избранный законодателем способ определения объекта налогообложения путем отнесения к нему так называемых дорогостоящих товаров (работ, услуг) не первой необходимости, а также произвольный перечень лишь некоторых товаров (работ, услуг), реализация которых подлежит обложению налогом с продаж. Как констатирует Конституционный Суд, практически все понятия, характеризующие объект налога с продаж, такие, как "реализация товаров (работ, услуг) оптом", "дорогостоящие товары", "товары и услуги не первой необходимости", являются неопределенными, не имеют юридического содержания и не могут быть использованы в качестве четких и единообразных критериев для определения объекта налогообложения.

Кроме того, как отмечалось в процессе судебного разбирательства, удорожание одних товаров даже не первой необходимости за счет включения в их цену налога с продаж в силу экономических взаимосвязей и закономерностей свободного рынка приводит к повышению цен и на прочие товары, не облагаемые налогом, что в конечном итоге отрицательно отражается и на уровне жизни тех малообеспеченных групп населения, которые декларативно намеревается защищать этот федеральный закон.

Конституционный Суд указал также на такие существенные несоответствия законодательного регулирования данного налога, противоречащие его природе как налога на потребление, как отсутствие дифференциации сферы личного потребления и потребления, связанного с производством и собственно предпринимательской деятельностью, произвольное и немотивированное приравнивание к продаже за наличный расчет продаж с проведением иных форм безналичного расчета, что приводит к смешению объекта налогообложения с налоговой базой, ставит юридические лица, приобретающие товары по безналичному расчету, и индивидуальных предпринимателей в неравное положение.

Неполнота, неясность и некорректность формулировок были допущены законодателем, по мнению Конституционного Суда, и при определении круга плательщиков налога с продаж, что повлекло неоднозначное толкование этих положений в правоприменительной практике, нарушение принципа равного налогового бремени, дискриминацию налогоплательщиков, в том числе в зависимости от организационно-правовой формы и характера (содержания) их предпринимательской деятельности. В отличие от юридически неопределенных понятий рассматриваемого Федерального закона Гражданский кодекс Российской Федерации выделяет реализацию товаров путем розничной купли-продажи, когда покупателю товар передается для личного, семейного, домашнего и иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (статья 492), и путем поставки - когда продавец передает производимые или закупаемые им товары покупателю для использования их в предпринимательской деятельности (статья 506). Закон Российской Федерации "О защите прав потребителей" в качестве конечного потребителя указывает лицо, заказывающее, приобретающее или использующее товары (работы, услуги) для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Конституционный Суд также фактически исходит из этих позиций, обращая внимание законодателя на то, что сущности налога с продаж как налога на потребление противоречит налогообложение тех операций по реализации товаров (работ, услуг), которые независимо от формы расчетов производят между собой хозяйствующие субъекты - как юридические лица, так и индивидуальные предприниматели. Однако адекватное этим принципам определение конечного потребителя как плательщика налога с продаж по форме расчетов, характеру торговых операций или целям потребления представляется на практике вообще вряд ли осуществимым.

Одним из принципов справедливого налогообложения, на который неоднократно ссылался в своих решениях Конституционный Суд, является принцип посильного налогового бремени, гарантией которого, в частности, служит требование к законодателю выделить самостоятельный объект

налогообложения, что должно исключить многократное обложение налогом одного и того же объекта. В данном случае, как отмечает Конституционный Суд, законодатель не только не определил четко и непротиворечиво объект налога с продаж, но и распространил этот налог на подакцизные товары без учета специфики реализации их отдельных видов. Более того, можно утверждать, что объект налога с продаж (реализация товаров, работ, услуг) если не в полной, то в значительной мере тождествен по своим характеристикам объектам других косвенных налогов - акцизу и налогу на добавленную стоимость, также включающих сумму платежа в цену товара, значительно удорожая его для конечного потребителя. Вследствие этого, по мнению эксперта М.Ф.Ивлиевой, до половины цены товаров, работ или услуг может изыматься государством в виде косвенных налогов.

Кроме того, в судебном заседании отмечалось, что налогу с продаж внутренне присущ так называемый кумулятивный (каскадный) эффект, в результате которого ставка налога при перепродаже товара, в том числе в предпринимательских целях, увеличивается многократно, что в совокупности с другими косвенными налогами угрожающе усиливает бремя косвенного налогообложения для всех граждан. В России, по некоторым подсчетам, доля косвенных налогов в федеральном бюджете и без того составляет свыше 75%, поэтому введение налога с продаж при сохранении других косвенных налогов не есть вопрос лишь экономической целесообразности, но требует оценки с точки зрения справедливого и посильного налогообложения, учитывая, что в зарубежной практике налог на добавленную стоимость и налог с продаж, как правило, не взимаются одновременно.

Следует отметить и иные сущностные недостатки налога с продаж. Введение этого налога как регионального неизбежно обременяет торговые потоки в другие регионы, перекладывает фактическую уплату налога на покупателей других субъектов федерации, то есть приводит к тому, что бюджет одного региона в определенной степени будет формироваться за счет жителей другого региона, что противоречит позиции Конституционного Суда Российской Федерации, высказанной им в постановлении от 21 марта 1997 года. Нарушение конституционных гарантий свободы экономической деятельности, единства экономического пространства, свободы перемещения товаров, услуг и финансовых средств (статья 8, часть 1; статья 74 Конституции Российской Федерации) усугубляется и тем, что, как отметил Конституционный Суд, законодатель вообще не решил вопрос о налоговой юрисдикции регионов, не определил характер данного налога как территориального или резидентского, что приводит к различному толкованию рассматриваемых законоположений в субъектах Российской Федерации и не исключает неоднократного налогообложения операций, в том числе носящих межрегиональный характер, и к нарушению прав и интересов других субъектов. Возникают коллизии регионального законодательства по вопросам о том, кто и где платит налоги с продаж - по месту отгрузки товара, его передачи или расчетных операций. Не ясно, распространяется ли обязанность по уплате налога на комиссионеров и иных лиц, реализующих товары по поручению собственника.

Сама конструкция налога с продаж как косвенного налога, при которой юридическим плательщиком является продавец, а фактически его уплата возлагается на потребителя, никак не учитывает соразмерность налога и платежеспособности и доходов населения, создает у граждан искаженное представление о механизме удорожания продуктов потребления и причинах обременения собственного состояния, не способствует развитию институтов контроля общества за финансовой деятельностью государства. Природа этого налога принципиально не позволяет также обеспечить возврат излишне уплаченных или незаконно взысканных платежей, что приводит к неосновательному обогащению государства.

В ходе судебного заседания отмечалось, что налог с продаж из-за его конструкции, структуры и механизма действия обладает такими "врожденными" недостатками, которые подвергают сомнению само его существование. Понимая это, Правительство Российской Федерации в своей программе

предусматривает его отмену. Таким образом, сложность и противоречивость самой природы налога с продаж, выраженная, в частности, в мотивировочной части решения Конституционного Суда, позволяет сделать вывод о том, что этот институт вообще не может быть корректно урегулирован законодателем с учетом всех предъявляемых к нему конституционных принципов и требований и должен быть признан не соответствующим Конституции Российской Федерации.
