

**Н.С. Крылова**

Ведущий научный  
сотрудник  
сектора  
сравнительного права  
Института государства  
и права РАН,  
доктор юридических  
наук

## Общепризнанный принцип равенства и конституционные гарантии защиты прав гражданина в сфере налогообложения

*Конституционный принцип равенства — один из фундаментальных принципов налогового права. Он широко используется в практике Конституционного Суда Российской Федерации в ходе рассмотрения налоговых дел. В решениях суда раскрывается как общее содержание универсального принципа равенства, так и особенности его применения в сфере налоговых отношений.*

*Принцип равенства — наиболее важный критерий оценки конституционности налоговых законов. Он служит также критерием оценки деятельности правоприменительных органов.*

*Автор рассматривает процесс конкретизации принципа равенства применительно к предмету налогового спора и раскрывает механизм реализации конституционных гарантий прав граждан в сфере налогообложения.*

**Ключевые слова:** конституционное право; Конституционный Суд Российской Федерации; принцип равенства, налогообложение

Принцип равноправия принадлежит к числу общепризнанных. Сегодня он провозглашен Всеобщей декларацией прав человека 1948 г., закреплен практически во всех конституциях, составляет важный элемент правового государства и оказывает регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений. В полной мере это относится и к области налогообложения.

Одна из главных тенденций конституционного развития современных государств — включение в текст конституций общих статей, закрепляющих принцип равенства. Конституция гарантирует равенство, утверждая всеобщее равенство перед законом и устанавливая тем самым равноправие граждан. Судья Федерального Конституционного суда профессор К. Хессе, анализируя Основной закон ФРГ, пишет, что положение о всеобщем равенстве устанавливает принцип одинакового подхода с тем, чтобы каждый был оценен по справедливости<sup>1</sup>.

Помимо общих статей о равенстве, современные конституции содержат специальные нормы, указывающие на применение принципа равенства в области налого-

---

<sup>1</sup> Хессе К. Основы конституционного права ФРГ. М., 1981. С. 107.

вых отношений. В них имеются положения о необходимости соблюдать принципы платежеспособности, учитывать экономические возможности налогоплательщиков при уплате налогов, ограничивать чрезмерность налогового бремени<sup>2</sup>.

Принятая в 1993 г. Конституция Российской Федерации в Преамбуле упоминает общепризнанный принцип равноправия, говорит о вере в добро и справедливость, закрепляет принцип равенства граждан перед законом (ч. 1 ст. 19). В текст Конституции РФ включено также понятие «общие принципы налогообложения» (ч. 3 ст. 75). Однако Конституция РФ не раскрывает содержание этого понятия. Отсутствуют в Конституции РФ и какие-либо специальные статьи, указывающие на содержание принципа равенства применительно к налоговым отношениям.

Общепризнанный принцип равенства закреплен в основном налоговом законе страны — Налоговом кодексе РФ (иногда его называют налоговой конституцией страны). Принятие этого закона в 1998 г. завершило важный этап в процессе создания в России новой, современной налоговой системы. Определяя основные начала законодательства о налогах и сборах, Кодекс исходит, в частности, из того факта, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Это положение дополнено указанием, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщиков к уплате налога (ч. 1 ст. 3).

Понятно, что одно лишь провозглашение законом принципа равноправия недостаточно для его реализации и осуществления в практической жизни. Важное значение имеет гарантированность прав и свобод, создание необходимых для этого условий, в том числе и юридико-организационных гарантий<sup>3</sup>. Последнее выражается в существовании и должном функционировании соответствующих государственных учреждений, одной из задач которых (или главной задачей) является защита прав и законных интересов граждан. Особое место в обеспечении прав занимает конституционное правосудие — органы, созданные для проверки конституционности законов. Именно им принадлежит существенная роль в утверждении конституционных принципов (в том числе принципа равенства в практике государственной и общественной жизни, охватывающей и столь важную сферу, как налогообложение).

Примечательна характеристика, которую дал принципу равенства экс-президент Германии Р. Харцог. Он назвал этот принцип Magna Charta налогового права<sup>4</sup>. Воспроизводя данную цитату, судья Федерального Конституционного суда Р. Меллингхофф подчеркивает исключительную роль указанного принципа. По его словам, принцип равенства образует основу налоговой справедливости и рассматривается как основной критерий оценки конституционности налоговых законов<sup>5</sup>. Р. Меллингхофф относит общий принцип равенства к самым сложным принципам конституционного права. Этот принцип, пишет он, выдвигает постулат равного

<sup>2</sup> Подробнее об этом см.: *Крылова Н.С.* Принцип налогообложения в сравнительном конституционном праве: опыт России и стран с развитой рыночной экономикой // Государство и право. 2008. № 1. С. 69–75.

<sup>3</sup> Подробнее об этом см.: *Автономов А.С.* Правовая антология политики. М., 1999. С. 167–169.

<sup>4</sup> Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2007. С. 41.

<sup>5</sup> Там же. С. 41–42.

обращения, а в реальности касается людей и обстоятельств, которые всегда различны. Ввиду этого критерии равенства не могут быть установлены абстрактно и обобщенно, а только применительно к определенным сферам деятельности.

Общий принцип равенства, делает вывод Р. Меллингхофф, нуждается в конкретизации. Критерием равномерности налогообложения служит, по его мнению, принцип платежеспособности. Именно на него ориентируется Федеральный конституционный суд Германии при обсуждении вопроса о равномерности налогообложения. В процессе рассмотрения отдельных налоговых дел органы конституционного правосудия конкретизируют конституционно-правовые принципы применительно к особенностям предмета спора, способствуя тем самым утверждению конституционных принципов в деятельности законодательных и исполнительных органов государства.

Все это в полной мере относится к деятельности Конституционного Суда Российской Федерации. За годы своего существования он накопил богатый опыт разрешения конкретных налоговых дел. Конституционный Суд проверяет соответствие Конституции Российской Федерации норм текущего налогового законодательства, решает вопрос о действительности или недействительности таких актов или их отдельных положений, оценивает применение норм налогового законодательства в работе налоговых органов.

Исходными для формирования правовых позиций Конституционного Суда РФ при рассмотрении любых дел, в том числе и налоговых, являются общие конституционные принципы. Сама цель конституционного правосудия, подчеркивает Судья Конституционного Суда профессор Г.А. Гаджиев, установлена непосредственно в Конституции Российской Федерации<sup>6</sup>. Согласно ее положениям, человек, его права и свободы являются высшей ценностью, а признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина являются обязанностью государства (ст. 2). Гарантом соблюдения прав налогоплательщиков называет Конституционный Суд Российской Федерации Судья профессор Н.С. Бондарь<sup>7</sup>.

Существенное место в деятельности Конституционного Суда Российской Федерации занимает обсуждение вопросов, связанных с пониманием общего принципа равенства и особенностями его применения в сфере налоговых отношений. Он включает принцип равенства в ключевое для налогового права понятие «общие принципы налогообложения». В Постановлении от 21 марта 1997 г. № 5-П Конституционный Суд РФ констатировал: из Конституции РФ, а именно из закрепленных в ней равенства прав и свобод и ряда других принципов вытекает, что общие принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации<sup>8</sup>. В этом Постановлении в понятие общих принципов налогообложения включен принцип налогового бремени. В сфере налоговых отношений, говорится в нем, этот принцип означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зави-

<sup>6</sup> Гаджиев Г.А. Цели, задачи и предназначение Конституционного Суда Российской Федерации // Журнал конституционного правосудия. 2008. № 1. С. 10.

<sup>7</sup> Налоговое право России / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2005. С. 151.

<sup>8</sup> СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

симости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований. Конституционный Суд РФ подтверждает свою позицию в ряде последующих решений<sup>9</sup>.

Следует заметить, что конституционное понятие «общих принципов налогообложения» было сформулировано Конституционным Судом Российской Федерации еще до принятия части I Налогового кодекса РФ. Уже после принятия Кодекса Конституционный Суд РФ, разъясняя понятие общих принципов налогообложения, упоминает среди них (со ссылкой на Кодекс) принцип равенства<sup>10</sup>. В более позднем решении он акцентирует внимание на том, что осуществление прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации как правовом и социальном государстве основано на принципах правовой справедливости и равенства<sup>11</sup>.

Согласно правовым позициям, выраженным во многих делах, принцип равенства, будучи одним из основополагающих конституционных принципов, носит универсальный характер и оказывает регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений<sup>12</sup>. Эта же позиция лежит в основании решения дел о проверке конституционности налоговых законов: Конституционный Суд Российской Федерации говорит о принципе равенства и вытекающих из него требований равенства налогообложения<sup>13</sup>.

В одном из решений 2006 г.<sup>14</sup> Конституционный Суд Российской Федерации делает отсылку к принятому за 10 лет до этого Постановлению и указывает, что именно в нем он сформулировал правовую позицию, имеющую общий характер для всего налогового регулирования: в целях обеспечения регулирования налоговых отношений в соответствии с Конституцией принцип равенства требует учета

<sup>9</sup> Определение КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 316-О // СЗ РФ. 2004. № 46. Ст. 4570; Постановление КС РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П // СЗ РФ. 2003. № 26. Ст. 2695; Постановление КС РФ от 30 января 2001 г. № 2-П // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

<sup>10</sup> Постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

<sup>11</sup> Постановление КС РФ от 23 декабря 2004 г. № 19-П // СЗ РФ. 2004. № 52. Ст. 5525.

<sup>12</sup> Об универсальном характере конституционного принципа равенства говорится во многих делах, касающихся уголовного, административного, гражданского, трудового и иных отраслей права. Рассматривая дело, в котором затрагиваются вопросы прохождения военной службы, КС подчеркивает общее значение принципа равенства. Будучи одним из основополагающих конституционных принципов, принцип равенства имеет универсальный характер, оказывает регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений, выступает конституционным критерием оценки законодательного регулирования не только прав и свобод, закрепленных непосредственно в Конституции РФ, но и прав, приобретенных на основании закона (Определение КС РФ от 2 апреля 2009 г. № 483 — О-П // СЗ РФ. 2009. № 31. Ст. 4001).

В другом деле, касающемся пенсионного обеспечения, КС напоминает о связанности федерального законодателя необходимостью соблюдать конституционные принципы справедливости и равенства: он должен учитывать, что принцип равенства носит универсальный характер, оказывает регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений (Постановление КС РФ от 27 ноября 2009 г. № 18-П // СЗ РФ. 2009. № 42. Ст. 6041). При решении дела по трудовому праву и занятости населения КС подтверждает неоднократно высказываемые им правовые позиции: устанавливаемые законодателем гарантии в данном случае — право на защиту от безработицы — должны быть основаны на универсальных принципах справедливости и равенства (Постановление КС РФ от 22 октября 2009 г. № 15-П // СЗ РФ. 2009. № 44. Ст. 5260).

<sup>13</sup> Определение КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 316-О // СЗ РФ. 2004. № 46. Ст. 4570.

<sup>14</sup> Определение КС РФ от 13 июня 2006 г. № 272-О // СЗ РФ. 2006. № 45. Ст. 4738.

фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов определенности и соразмерности. Налогообложение, указывает Конституционный Суд РФ, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным<sup>15</sup>.

Принцип равенства — важный конституционный критерий оценочного законодательного регулирования налоговых отношений. Конституционный Суд Российской Федерации признает, что установление налоговых платежей, а также особенностей их взимания и освобождения от уплаты налога является прерогативой законодателя. Однако законодатель не может при этом нарушать принципы налогообложения, в том числе конституционно-правовой принцип равенства. Эта позиция выражена в целом ряде решений Конституционного Суда РФ по налоговым делам<sup>16</sup>. Рассматривая вопрос об установлении государством мер принуждения в налоговых правонарушениях, он также подчеркивает: законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства<sup>17</sup>. При этом в выборе принудительных мер он ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права. Он должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, предусмотренным в Конституции Российской Федерации (ч. 3 ст. 55).

Сошлемся еще на одно решение, в котором содержится аналогичное требование к законодателю. Взимание налогов, говорится в этом документе, связано с вторжением в сферу основных прав. Налогообложение должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались бы условия для нарушения их конституционных прав. Законодатель, предусматривая ответственность за совершение налогового правонарушения, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям. В налоговом регулировании необходим баланс публичных и частных интересов (как конституционно защищаемых ценностей)<sup>18</sup>.

Конституционный принцип равенства — не только критерий оценочного законодательного регулирования налоговых отношений, но и критерий оценки деятельности правоприменительных органов. Во многих своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации подчеркивает взаимосвязь законодательного регулирования и применения налоговых законов на практике. Подробно позиция по этому вопросу изложена в Постановлении от 21 июля 1999 г. № 11-П. Из конституционного принципа равенства всех перед законом, разъясняет Конституционный Суд РФ, вытекает общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы. Такое равенство может быть обеспечено лишь

<sup>15</sup> Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

<sup>16</sup> Постановление КС РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242; Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 г. № 18-П // СЗ РФ. 1999. № 3. Ст. 353; Определение КС РФ от 7 февраля 2002 г. № 13-О // СЗ РФ. 2002. № 3. Ст. 353; Определение КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 447-О // СЗ РФ. 2004. № 14. Ст. 1272.

<sup>17</sup> Постановление КС РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988; Постановление КС РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П // СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2803.

<sup>18</sup> Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П // СЗ РФ. 2005. № 30. Ст. 3200.

при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает в правоприменительном процессе возможность неограниченного усмотрения, неизбежно ведет к произволу и нарушению принципов равенства и верховенства закона. О том, что произвольное и дискриминационное применение налоговой нормы может привести к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, Конституционный Суд Российской Федерации говорит в Постановлении от 28 марта 2000 г. № 5-П<sup>19</sup>. Эта же позиция подтверждена последующими решениями Конституционного Суда по налоговым делам<sup>20</sup>.

В нескольких своих решениях по налоговым делам Конституционный Суд Российской Федерации говорит о принципе основанности на законе деятельности органов исполнительной власти и связанности налоговых органов законом<sup>21</sup>. Он выводит этот принцип из конституционного принципа верховенства закона. Налоговые органы, утверждает он, также нуждаются в законодательной основе своей деятельности. Вопросы деятельности рассматриваются Конституционным Судом Российской Федерации в неразрывной связи с возможными негативными последствиями для правоприменения.

Суд повторяет свою позицию, согласно которой правильное понимание и применение налоговых норм обеспечивается их определенностью и четкостью. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному применению такой нормы со стороны государственных органов и должностных лиц по отношению к налогоплательщикам, тем самым — к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения<sup>22</sup>.

Конкретизация содержания конституционных принципов равенства, справедливости, соразмерности налогообложения дается Конституционным Судом Российской Федерации в процессе обсуждения отдельных налоговых дел. Последние касаются различных аспектов налоговых правоотношений: порядка установления налогов и сборов; особенностей их исчисления; размеров налоговых платежей; правового статуса отдельных категорий налогоплательщиков; ответственности и применения мер государственного принуждения и штрафных санкций за налоговые правонарушения; исполнения налоговых обязанностей; применения в практике правоприменительных органов.

Общая черта всех налоговых дел, рассматриваемых Конституционным Судом Российской Федерации, состоит в том, что принцип равенства оценивается во взаимосвязи с другими общими принципами налогообложения — всеобщности и законодательной формы установления налогов, определенности, справедливости,

---

<sup>19</sup> СЗ РФ. 2000. № 14. Ст. 1533.

<sup>20</sup> Определение КС РФ от 18 января 2001 г. № 6-О // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 995; Определение КС РФ от 2 ноября 2006 г. № 444-О // СЗ РФ. 2006. № 2. Ст. 407; Постановление КС РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П // СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2203.

<sup>21</sup> Постановление КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П // СЗ РФ. 2003. № 30. Ст. 3100; Постановление КС РФ от 23 декабря 2009 г. № 20-П // СЗ РФ. 2010. № 1. Ст. 128.

<sup>22</sup> Определение КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 316-О // СЗ РФ. 2004. № 46. Ст. 4570.

соразмерным конституционно значимым целям ограничением прав и свобод, фактической способностью к уплате налога.

Первым из решений Конституционного Суда Российской Федерации, в котором ставились вопросы о соотношении принципов равенства, справедливости и соразмерности налоговых сборов, было Постановление от 4 апреля 1996 г. № 9-П по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы. Следует отметить, что это дело рассматривалось за несколько лет до принятия и введения в действие первой части Налогового кодекса РФ, в которую было внесено положение о необходимости при установлении налогов учитывать фактическую способность налогоплательщика к уплате налога.

В ходе рассмотрения данного дела Конституционный Суд Российской Федерации обсуждает не только вопрос о соответствии нормативных актов субъектов Федерации, устанавливающих налоги, содержащемуся в Конституции России принципу равенства, но также и вопросы компетенции субъектов Федерации в области издания нормативных актов о налогах. Среди подлежавших проверке актов находился, в частности, Закон города Москвы от 14 сентября 1994 г. Статья 2 этого Закона устанавливала сборы по компенсации затрат городского бюджета на развитие инфраструктуры. Эти сборы подлежали уплате гражданами РФ, прибывающими на постоянное жительство в город. На основании данного Закона Правительством г. Москвы было издано постановление, по которому регистрации в Москве подлежали только граждане, уплатившие установленный законом сбор. Конституционность этих актов оспаривалось заявителями на том основании, что Закон от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы РФ» не предусматривал сборы с граждан на развитие инфраструктуры.

Суд признал соответствующей Конституции Российской Федерации ст. 2 Закона г. Москвы в части, предусматривающей право Московской городской Думы устанавливать налоги и сборы в пределах, определенных Конституционной и федеральными законами. Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации признал не соответствующей Конституции РФ (ст. 7, ч. 1 ст. 19, ч. 3 ст. 55) ст. 2 Закона в той части, в какой она «противоречит принципам равенства, соразмерности ограничения прав и свобод человека и гражданина конституционно значимым целям, а также социального государства» (абз. 2 п. 2 резолютивной части Постановления).

В обоснование своего решения о противоречии Конституции России положений закона субъекта Федерации Конституционный Суд Российской Федерации привел следующие аргументы. При регулировании налогообложения субъекты Федерации должны руководствоваться положениями ст. 18 Конституции, в соответствии с которой смысл, содержание и применение законов определяются правами и свободами человека. В законах субъектов Федерации, устанавливающих налоги и сборы, должны учитываться такие конституционные принципы, как принцип равенства и принцип соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод.

Конституционный Суд Российской Федерации раскрывает содержание конституционного принципа равенства. Применительно к налогообложению, указывает он, принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога.

Это требование обусловлено правовыми принципами справедливости. В социальном государстве принцип равенства и принцип справедливости предполагает также, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов.

По мнению Конституционного Суда Российской Федерации ст. 2 Закона г. Москвы не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков и фактически устанавливает подушную систему налогообложения. При чрезмерно высоком налоге это означает взыскание существенно большей доли из имущества неимущих и малоимущих граждан и меньшей доли — из имущества более состоятельных граждан.

Исходной позицией Конституционного Суда Российской Федерации было понимание налогообложения как определенного ограничения права собственности. Именно поэтому на законы субъектов Федерации о налогах и сборах в полной мере распространяется положение ч. 3 ст. 55 Конституции Российской Федерации: права и свободы граждан могут быть ограничены лишь в той мере, в какой это соответствует определенным конституционно значимым целям, т.е. пропорционально и соразмерно им. Налогообложение, указывал Конституционный Суд Российской Федерации, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным. Поэтому при чрезмерности налогов и сборов проблема их дифференциации в связи с обеспечением принципов равенства и справедливости приобретает особое значение. Таким образом, ст. 2 Закона г. Москвы не соответствует Конституции Российской Федерации в той части, в которой он нарушает принципы равенства и соразмерного конституционно значимым целям ограничения основных прав и свобод человека и гражданина, а также искажает смысл принципов налогообложения в России.

В этом деле имеется особое мнение Судьи Конституционного Суда РФ М.В. Баглая. Он выражает согласие с тем, что налоги и сборы (в данном случае — сборы, связанные с развитием инфраструктуры города) не должны быть чрезмерными. При этом он, однако, полагает, что требование отказа от чрезмерности не вытекает прямо из принципа равенства граждан и из концепции социального государства. Прогрессивная шкала налогообложения, говорит Судья, присуща лишь некоторым видам налогов, в то время как другие сборы ее не предусматривают. При выборе формы налогообложения законодатель обязан исходить из принципов добра и справедливости, закрепленных во введении к Конституции Российской Федерации. Правовое государство начинается с формального равенства, однако равенство граждан и их свободы нельзя доводить до абсурда, ограничивать одним формальным равенством правовых статусов. В ограничении прав одних лиц может состоять правомерная защита прав других лиц, а справедливые льготы исправляют этические пороки формального равенства между гражданами. Эта истина, признаваемая всеми демократическими государствами, сохраняет свое значение как в отношении свободного выбора места жительства, так и при установлении связанных с этим сборов, если они не предусматривают разумную дифференциацию.

В одном из своих решений, принятых еще до введения в законную силу Налогового кодекса РФ, Конституционный Суд Российской Федерации обсуждает конституционный принцип равенства применительно к установлению субъектом Федерации ставок земельного налога. Он находит в этом деле нарушение прин-

ципа равенства законом субъекта Федерации и в связи с этим указывает на необходимость дифференциации ставок земельного налога<sup>23</sup>. Уже после введения в действие Налогового кодекса РФ Конституционный Суд Российской Федерации рассматривает вопрос об установлении и исчислении другого вида налогов — единого налога на вмененный доход. Он указывает: при установлении и исчислении этого налога должен обеспечиваться такой принцип налогового законодательства, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога<sup>24</sup>, и ссылается при этом на соответствующую статью кодекса.

Конкретизация содержания принципов равенства и соразмерности налогообложения дана Конституционным Судом Российской Федерации в нескольких делах, касающихся правового регулирования страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды. В первом из них Конституционный Суд РФ признал не соответствующими Конституции Российской Федерации отдельные положения федерального закона о тарифах страховых взносов для отдельных категорий налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей, занимающихся частной практикой нотариусов, а также адвокатов<sup>25</sup>. В более позднем решении — Постановлении от 23 декабря 1999 г. № 18-П — Конституционный Суд РФ делает отсылку к Постановлению от 24 февраля 1998 г. № 7-П и констатирует, что в своем решении он исходил из того, что принципы справедливости и равенства требуют не только соразмерности (нечрезмерности) тарифов страховых взносов доходу плательщика, но и соотносимости между тарифами и трудовыми пенсиями, практически одинаковыми для всех плательщиков страховых взносов. По мнению Конституционного Суда Российской Федерации, указанный в законе тариф этим требованиям не отвечает, так как регулирование, избранное законодателем, привело к тому, что равное право на трудовую пенсию для разных категорий плательщиков страховых взносов оказалось связанным с существенно несоразмерными отчислениями. Конституционный Суд Российской Федерации разъяснил также, что изложенные им в Постановлении от 24 февраля 1998 г. правовые позиции сохраняют юридическую силу: она не может быть преодолена повторным принятием норм, признанных неконституционными.

Конституционный Суд Российской Федерации напомнил, что исходя из Конституции России, в первом решении по делу применительно к правовому регулированию страховых взносов был сформулирован ряд принципов — справедливости тарифообложения, юридического равенства плательщиков сборов, равного финансового обременения, всеобщности тарифообложения, а также принцип законного установления обязательных платежей. Суд пояснил, что означают эти принципы в сфере обязательного социального страхования: признание неформального равенства плательщиков, обеспечиваемого дифференциацией их категорий, а также соразмерностью (нечрезмерностью) тарифов и их соотносимостью с полученными пенсиями. Суд напомнил также об обязанности законодателя руководствоваться основными принципами законодательства о налогах и сборах при регулировании отношений, возникающих в сфере обязательного социального страхования. В ито-

<sup>23</sup> Постановление КС РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

<sup>24</sup> Определение КС РФ от 9 апреля 2001 г. № 82-О // СЗ РФ. 2001. № 24. Ст. 2500.

<sup>25</sup> Постановление КС РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

ге он признал не соответствующими Конституции Российской Федерации отдельные положения федеральных законов, поскольку содержащееся в них правовое регулирование нарушает конституционный принцип справедливого и законного установления обязательных платежей.

Следует упомянуть еще одно решение Конституционного Суда Российской Федерации, в котором вопрос о равенстве ставится применительно к определению правового статуса налогоплательщиков<sup>26</sup>. По мнению Конституционного Суда РФ установление для отдельных категорий плательщиков особых условий уплаты обязательных платежей представляет собой разновидность государственной поддержки. Такое регулирование не может носить дискриминационный характер, вводить необоснованные и несправедливые ограничения и ставить одни категории налогоплательщиков в худшее по отношению к другим положение, т.е. нарушать конституционный принцип равенства. В этом конкретном налоговом деле рассматривался вопрос об уплате налога на добавленную стоимость и условиях освобождения от его уплаты. Еще более четкое положение о равенстве сформулировано в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19 мая 2009 г. № 815-О-П: «В сфере налогообложения равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое бремя и что принцип равенства налогового бремени не нарушается в тех случаях, когда определенная категория плательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование»<sup>27</sup>.

В Постановлении от 23 декабря 2009 г. № 20-П о проверке конституционности положений Налогового кодекса РФ, требующих соблюдения определенных условий для применения ставки 0% по налогу на добавленную стоимость (НДС), Конституционный Суд Российской Федерации нашел нарушение принципа юридического равенства, произошедшее в результате несогласованности норм Налогового кодекса РФ и норм гражданского права<sup>28</sup>. Нормы налогового законодательства, говорится в решении, должны быть гармонизированы с диспозитивными нормами гражданского законодательства. Норма НК РФ допускает чрезмерное вмешательство в сферу экономической деятельности, не отвечает принципам справедливости, равенства и соразмерности. Эти принципы должны соблюдаться при ограничении в конституционно значимых целях свободы договора, свободы использования гражданами их способностей для предпринимательской и иной экономической деятельности, с тем, чтобы обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей, и лицо не подвергалось чрезмерному обременению, к которому приводит необоснованное ограничение возможности применения ставки 0% по НДС. Конституционный Суд РФ признал положение НК РФ не соответствующим Конституции России и рекомендовал законодателю установить надлежащий правовой механизм реализации обязанностей налогоплательщиков.

---

<sup>26</sup> Определение КС РФ от 10 ноября 2002 г. № 313-О // СЗ РФ. 2002. № 5. Ст. 501.

<sup>27</sup> СЗ РФ. 2009. № 47. Ст. 4969.

<sup>28</sup> СЗ РФ. 2010. № 1. Ст. 128.

Значительный удельный вес в решениях Конституционного Суда Российской Федерации занимают дела, в которых содержание принципа равенства рассматривается в связи с вопросами налоговой ответственности и применения штрафных санкций за совершение налоговых правонарушений. В Постановлении от 12 мая 1998 г. № 14-П речь шла о взыскании штрафов с предприятий и физических лиц, ведущих денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин (ККМ)<sup>29</sup>. Одним из оснований обращения в КС был тот факт, что по мнению заявителей оспариваемые нормы нарушают провозглашенный Конституцией Российской Федерации принцип равенства перед законом и судом.

Конституционный Суд Российской Федерации сравнивает положения Закона о применении ККМ и Кодекса об административных правонарушениях РФ и устанавливает, что за одно и то же административное правонарушение ими предусматриваются неравные виды ответственности (санкции). Первый содержит нормы об ответственности (штрафе) для предприятий — юридических лиц, а также физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Второй устанавливает ответственность для предприятий и граждан, зарегистрированных в качестве предпринимателей. По смыслу Кодекса, субъектами ответственности являются не юридические, а физические лица, в том числе граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Таким образом, констатирует Конституционный Суд Российской Федерации, сложилась нормативно-правовая ситуация, при которой в отношении предпринимателей — физических лиц действует статья Кодекса об административных правонарушениях РФ. В то же самое время Закон уравнивает их с юридическими лицами в качестве субъекта того же административного правонарушения.

В силу требований ч. 1 ст. 19 Конституции Российской Федерации, говорится в Постановлении Конституционного Суда РФ, согласно которой все равны перед законом, законодатель в данном случае не мог за одно и то же деяние установить неравные виды ответственности (санкции) для предпринимателей в зависимости от того, в какой форме они осуществляют предпринимательскую деятельность — в форме юридического лица или без его образования. Конституционный Суд Российской Федерации признал несоответствующими Конституции РФ положения Закона. Вместе с тем он счел необходимым отметить, что хотя некоторые положения этого Закона не являются предметом рассмотрения в данном случае, поскольку они не оспариваются заявителями, предусмотренные Законом санкции должны отвечать вытекающим из Конституции РФ и общих принципов права критериям (дифференцированность, соразмерность, справедливость).

В Определении от 1 апреля 1999 г. № 29-О обсуждается тот же вопрос. Конституционный Суд РФ делает отсылку к Постановлению от 12 мая 1998 г. № 14-П, констатируя, что установление законодателем недифференцированного по размерам штрафа за неприменение ККМ нарушает принцип справедливости наказания, его индивидуализации и соразмерности. Столь большой штраф за данное правонарушение может превратиться в чрезмерное ограничение свободы предпринимательства и права частной собственности. Конституционный Суд РФ напоминает о

---

<sup>29</sup> СЗ РФ. 1998. № 20. Ст. 2173.

выводах, содержащихся в Постановлении от 12 мая 1998 г. В силу требований ч. 1 ст. 19 Конституции Российской Федерации, согласно которой все равны перед законом, законодатель не мог за одно и то же деяние устанавливать неравные виды ответственности (санкции) для предпринимателей в зависимости от того, в какой форме они осуществляют предпринимательскую деятельность. В резолютивной части Определения Конституционный Суд РФ указывает, что положения Закона, рассматривавшиеся в деле 1998 г., по существу являются разновидностью положения, которое ранее было предметом обращения в Конституционный Суд Российской Федерации и по которому вынесено Постановление, сохраняющее свою силу. Конституционные критерии допустимости размеров штрафных санкций, говорится в этой части Определения, выявлены в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12 мая 1998 г., сохраняющем свою силу, чем обеспечивается конституционное истолкование содержания рассмотренных положений Закона. Соответственно эти положения не могут, заключает Конституционный Суд Российской Федерации, применяться судами, другими органами и лицами.

Вопрос о правовой природе штрафных санкций, налагаемых налоговыми органами за нарушение норм налогового законодательства, а также о конституционно-правовых принципах и критериях их применения обсуждался в целом ряде других решений Конституционного Суда Российской Федерации. Согласно выраженным в них правовым позициям санкции штрафного характера, исходя из общих принципов права, должны отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации требованиям справедливости и соразмерности<sup>30</sup>.

Особое место в практике Конституционного Суда Российской Федерации занимает Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П по делу о проверке конституционности п. 2 ст. 855 Гражданского кодекса РФ в связи с запросом Президиума Верховного Суда РФ<sup>31</sup>. Обсуждение этого дела составило отдельную веху в истории Конституционного Суда Российской Федерации. В обстановке острой нехватки средств, проблем бюджетного дефицита и наполнения доходной части бюджета за счет налогоплательщиков вопросы исполнения налоговых обязательств перед бюджетом приобретали чрезвычайное значение. Решению Конституционного Суда Российской Федерации предшествовала целая цепь событий, касающихся изменения ст. 855 ГК РФ (издание центральными финансовыми ведомствами нормативного документа о порядке применения закона в новой редакции; издание Постановления Государственной Думы, дававшей свое толкование о применении закона; запрос Президента РФ о проверке конституционности постановлений Государственной Думы; обращение Президиума Верховного Суда РФ в Конституционный Суд).

В ходе обсуждения этого дела Конституционный Суд Российской Федерации поставил ряд важнейших для дальнейшего развития налогового права вопросов. Они затрагивали не только толкование конституционного принципа равенства, но и более общие проблемы (законодательное регулирование налоговых отношений; процесс нормотворчества в сфере налогообложения; соотношение полномочий Конституционного Суда РФ и судов общей юрисдикции при рассмотрении нало-

<sup>30</sup> Определение КС РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О // СЗ РФ. 2001. № 34. Ст. 3512.

<sup>31</sup> СЗ РФ. 1997. № 52. Ст. 5930.

говых дел; взаимодействие отраслей права, в частности налогового и гражданского; преодоление конкуренции налогового и гражданского законодательства). Мы обращаемся к анализу этого дела, поскольку в нем затрагиваются вопросы применения конституционного принципа равенства к области налоговых отношений.

В центре рассматриваемого дела находились положения российского законодательства, определяющие отношения между банком и клиентом в процессе исполнения платежного документа, в том числе операции по банковскому счету, списание средств со счета, а также очередность списания. Все эти вопросы регулируются гражданским законодательством (гл. 45 ГК РФ). Согласно ГК РФ списание денежных средств со счета осуществляются банком на основании распоряжения клиента (ст. 854). Поручение исполняется банком с соблюдением очередности (ст. 864), которая установлена ст. 855.

Пункт 1 ст. 855 предусматривает очередность списания в случае, если сумма денежных средств на счете достаточна для удовлетворения всех требований. В п. 2 говорится об очередности списания при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований.

В своей первоначальной редакции (часть вторая ГК РФ была принята Государственной Думой 22 декабря 1995 г.) п. 2 ст. 855 предусматривал, что в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, касающимся удовлетворения требований о возмещении вреда; во вторую — по исполнительным документам для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору; в третью — по платежным документам, предусматривающим платеж в бюджет и во внебюджетные фонды.

Законом от 12 августа 1996 г. «О внесении изменений и дополнений в п. 2 ст. 855 Гражданского кодекса Российской Федерации» была введена новая редакция статьи. Пункт 2 был дополнен новым четвертым абзацем. Он устанавливал, что в третью очередь должно производиться списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту).

Таким образом, в результате этих изменений третьей очередью стало перечисление средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а третья очередь (списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и во внебюджетные фонды) переместилась на четвертое место. В итоге согласно положениям нового закона приоритет получило списание средств со счета для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, а также по отчислениям во внебюджетные фонды. Вслед за этим следовало списание по платежным документам, касающимся платежей в бюджет.

Приступив к проверке конституционности п. 2 ст. 855 ГК, Конституционный Суд российской Федерации констатировал, что в результате изменения первоначальной редакции п. 2 ст. 855 Законом от 12 августа 1996 г. приоритетное значение перед списанием со счета клиента банка денежных средств в погашение недоимок по налоговым платежам приобрели перечисление или выдача по платежным документам владельца счета средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, а также по отчислениям во внебюджетные фонды.

По мнению Конституционного Суда Российской Федерации законодатель, имея целью создать преимущества по выплате заработной платы, допустил возможность выбора для клиента между выплатой заработной платы и перечислением во внебюджетные фонды обязательных платежей, невнесение которых влечет уплату пени и штрафов. Такие правила, говорится в решении Конституционного Суда Российской Федерации, не исключают возможности прямого злоупотребления правом, включая искусственное поддержание задолженности по выплате заработной платы в целях уклонения от перечисления платежей в бюджет. Конституционный Суд Российской Федерации приходит к выводу: принятое законодателем регулирование не достигает своей цели, поскольку оно, по существу, не исключает произвольного определения очередности выплат, что не согласуется с принципом равенства всех перед законом. Новая очередность, даже если она и облегчала положение с задолженностью по заработной плате работникам коммерческих организаций, создает трудности с формированием доходной части бюджета, что может привести к задолженности по заработной плате работникам бюджетной сферы. В условиях кризиса неплатежей, говорилось в Постановлении, установление законодателем приоритета для той или иной группы граждан противоречит принципу равенства всех перед законом. Внесенные законодателем изменения не соответствуют критериям справедливости.

Конституционный Суд Российской Федерации считает, что отказавшись от приоритета обязательных платежей в бюджет, законодатель создал не только неравенство при реализации прав и законных интересов различных групп граждан, но и конкуренцию конституционных обязанностей по выплате заработной платы и уплате налогов, поскольку четко не определил порядок и условия их исполнения. Установленная Законом от 12 августа 1996 г. очередность перечисления денежных средств может приводить к нарушению конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции Российской Федерации). Конституционные обязанности выплачивать вознаграждение за труд и платить законно установленные налоги не должны противопоставляться друг другу. Установление жесткого приоритета для одной из них означает невозможность реализации и, следовательно, умаление равно защищаемых прав и законных интересов тех или иных граждан, что не соответствует ч. 2 ст. 55 Конституции РФ. Конституционный Суд Российской Федерации постановил признать не соответствующей Конституции России (ч. 1 ст. 19) положение абз. 4 п. 2 ст. 855 ГК.

Следует отметить, что в этом деле имеется особое мнение Судьи А.Л. Кононова, председательствовавшего на заседании. Он полагает, что положения п. 2 ст. 855 ГК не противоречат Конституции. Выводы Суда о созданных новой редакцией п. 2 ст. 855 ГК преимуществах в защите заработной платы работников коммерческих организаций по сравнению со служащими бюджетной сферы, а также о конкуренции обязанностей выплаты заработной платы и налоговых платежей в бюджет не имеют достаточных оснований. Рассматриваемая норма, считает Судья, регулирует очередность платежей по требованиям кредиторов в условиях временной недостаточности денежных средств и предполагает, что в конечном счете по мере поступления денежных средств все обязательства будут удовлетворены в полном объеме. Закон не содержит каких-либо положений, которые могли бы рассматриваться как дискриминирующие работников бюджетной сферы по сравнению с негосу-

дарственным сектором. Действующая редакция п. 2 ст. 855 ГК РФ лишь усилила гарантии оплаты труда, что вряд ли можно признать несправедливым.

20 января 1998 г. Председатель Конституционного Суда М.В. Баглай направил письмо Председателю Правительства РФ. Он предлагал учесть возможность реализации идеи о пропорциональном удовлетворении всех требований. По его мнению, следует избегать таких вариантов правового регулирования, которые бы приводили к социальной напряженности, вызываемой необоснованными предпочтениями, имеющими результатом нарушение конституционного принципа равенства<sup>32</sup>.

Реакцией на решение Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1997 г. № 21-П явилось Постановление Государственной Думы от 23 января 1998 г. Последняя решила обратиться в Конституционный Суд Российской Федерации с предложением рассмотреть возможность приостановления действия Постановления Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г.

В ответ на это Председатель Конституционного Суда Российской Федерации направил в Государственную Думу письмо, в котором он сообщал, что конституционный Закон «О Конституционном Суде» не предусматривает полномочия Конституционного Суда по приостановлению действия принятого постановления<sup>33</sup>. В настоящее время, говорилось в письме, отсутствуют и основания для пересмотра правовой позиции Конституционного Суда по указанному вопросу. Конституционный Суд Российской Федерации полагает, что данная проблема требует законодательного решения, т.е. принятия федерального закона. Он считает, что преодоление трудностей, возникших в связи с перечислением средств по заработной плате и налогам, не может быть обеспечено только с помощью новой редакции п. 2 ст. 855 ГК РФ. Ситуация требует корректировки ряда норм налогового законодательства, а также законодательства о денежных расчетах. Все эти проблемы должны быть рассмотрены в совокупности. Без этого невозможно выработать эффективный порядок платежей, который, учитывая возможности пропорционального удовлетворения различных требований в условиях дефицита средств, может гарантировать равную защиту прав и законных интересов всех граждан<sup>34</sup>.

Решение Конституционного Суда Российской Федерации было прокомментировано Судьей Конституционного Суда Г.А. Гаджиевым. Все дело, заметил он, даже не в ст. 855 ГК РФ, а в недостатках налогового законодательства и законодательства о расчетах. «Есть проблемы в налоговом законодательстве, и законодателю следует разобраться в этом»<sup>35</sup>.

Временное урегулирование вопроса об очередности списания денежных средств со счета налогоплательщика при недостаточности средств содержалось в Законе от 26 августа 1998 г. «О федеральном бюджете на 1998 год» (ст. 17): «В целях обеспечения поступления доходов в федеральный бюджет в суммах, утвержденных статьей 2 настоящего федерального закона, впредь до внесения в соответствии с решением Конституционного Суда Российской Федерации изменений в пункт 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации, установить, что при недостаточ-

<sup>32</sup> Коммерсант — daily. 1998. 20 янв.

<sup>33</sup> Российская газета. 1998. 23 янв.

<sup>34</sup> Там же.

<sup>35</sup> Коммерсант — daily. 1998. 30 янв.

ности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и государственные внебюджетные фонды, а также перечисление денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), производится в порядке календарной очередности поступления документов после перечисления платежей, отнесенных указанной статьей Гражданского кодекса Российской Федерации к первой и второй очередности»<sup>36</sup>.

История с законодательным урегулированием этого вопроса до сих пор не завершена. Закон «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов», принятый через десять лет после решения Конституционного Суда Российской Федерации, повторяет формулировку Закона о бюджете 1998 г. В ст. 5 «Особенности администрирования доходов бюджетов бюджетной системы в 2010 году», говорится, что впредь до внесения изменений в п. 2 ст. 855 ГК в соответствии с Постановлением Конституционного Суда от 23 декабря 1997 г. № 21-П при недостаточности средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание по расчетным документам, предусматривающим платежи в бюджеты бюджетной системы РФ, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, производится после перечисления платежей, осуществляемых в соответствии с указанной статьей ГК РФ в первую и вторую очередь»<sup>37</sup>.

Конкретизацию конституционного принципа равенства можно найти в целом ряде решений Конституционного Суда Российской Федерации, затрагивающих вопросы правоприменительной практики государственных органов. Давая оценку буквального смысла рассматриваемых в конкретном деле законоположений, Конституционный Суд РФ выясняет также и смысл, придаваемый им сложившейся правоприменительной практикой, и на этом основании выносит свое решение по тому или иному налоговому делу.

Рассматривая жалобу гражданки К. о нарушении ее конституционных прав отдельными положениями Закона «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения», Конституционный Суд РФ сослался на свою правовую позицию, выраженную в ряде его решений, в том числе в Постановлении от 23 декабря 1999 г. № 18-П. В последнем Конституционный Суд РФ, исходя в том числе из принципов справедливости и равенства налогоплательщиков, разъяснял, что установление для инвалидов особых условий уплаты страховых взносов является разновидностью государственной поддержки и социальной защиты в целях обеспечения им равным с другими гражданами возможностей. При этом такое регулирование не может носить дискриминационного характера, вводить необоснованные и несправедливые различия и ставить одни категории инвалидов в худшее по отношению к другим положение, т.е. нарушать конституционный принцип равенства. Соответственно, делает вывод Конституционный Суд РФ применительно к делу гражданки К., правоприменитель впредь не может придавать такому положению какое-либо иное значение, расходящееся с его конституционно-правовым

---

<sup>36</sup> СЗ РФ. 1998. № 13. Ст. 1464.

<sup>37</sup> ФЗ РФ от 2 декабря 2009 г. № 308-ФЗ.

смыслом. В резолютивной части Определения от 7 февраля 2002 г. № 13-О Конституционный Суд РФ констатирует: положение, содержащееся в рассматриваемом Законе, в его конституционно-правовом истолковании не может служить основанием для отказа инвалидам I и II групп в освобождении от уплаты налога на имущество, переходящее в их собственность в порядке наследования.

Конституционный Суд Российской Федерации повторяет свою позицию в Определении от 14 декабря 2004 г. №447-О. Дело рассматривалось по жалобе гражданина К. на нарушение его конституционных прав положениями Налогового кодекса РФ о социальном налоговом вычете на оплату медицинских услуг при уплате налога на доходы физических лиц. Конституционный Суд Российской Федерации напоминает об обязанностях законодателя при определении им особенностей взимания налоговых платежей, в том числе — при освобождении какой-либо категории налогоплательщиков от уплаты того или иного налога: он не может нарушать принципы налогообложения, в том числе конституционно-правовой принцип равенства.

По мнению Конституционного Суда Российской Федерации, квалифицирующим признаком социального налогового вычета является целевое расходование налогоплательщиком — физическим лицом части собственных доходов, в данном случае — на оплату медицинских услуг. Исходя из необходимости соблюдения принципа равенства налогообложения налогоплательщику, оплатившему медицинские услуги, должно быть предоставлено право воспользоваться социальным налоговым вычетом независимо от того, кем — юридическим или физическим лицом, имеющим лицензию на осуществление медицинской деятельности и занимающимся частной медицинской практикой — были предоставлены услуги по лечению. Следовательно, приходит к выводу Конституционный Суд РФ, налоговый вычет, предусмотренный положением Налогового кодекса РФ, не может рассматриваться в правоприменительной практике как не допускающий возможность его использования теми налогоплательщиками, кто оплатил медицинские услуги физическим лицам, имеющим лицензию на осуществление медицинской деятельности и занимающимся частной медицинской практикой. Рассмотренные Конституционным Судом Российской Федерации положения Налогового кодекса РФ в их конституционно-правовом истолковании не могут служить основанием для отказа в предоставлении налогоплательщику социального налогового вычета.

В Определении Конституционного Суда РФ от 30 сентября 2004 г. № 316-О налоговая практика оценивается применительно к правам налогоплательщиков по Закону о налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения<sup>38</sup>. Вывод Суда — наследование по завещанию не может являться правовым основанием для ущемления прав и законных интересов наследников по завещанию. Суд выносит решение о пересмотре правоприменительного решения в этом деле.

Исследование содержания конституционного принципа равенства убеждает в правоте Судьи ФКС Германии Р. Меллингхофа: этот принцип — самый сложный в конституционном праве<sup>39</sup>. Изучение правовых позиций КС подтверждает, что еще более сложным оказывается процесс конкретизации общего принципа равенства применительно к сфере налогообложения. О предельно абстрактном и внутренне

<sup>38</sup> Определение КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 316-О // СЗ РФ. 2004. № 46. Ст. 4570.

<sup>39</sup> Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года / под ред. С.Г. Пепеляева. С. 41.

противоречивом характере конституционных принципов говорит Судья Конституционного Суда Г.А. Гаджиев. Примечательно, что он упоминает при этом близкие к рассматриваемой теме принципы соразмерного ограничения прав и справедливости<sup>40</sup>. Задачу Конституционного Суда Российской Федерации Судья видит в поиске баланса, во взаимосогласовании противоречивых принципов<sup>41</sup>.

Содержание конституционного принципа равенства в налоговых отношениях — предмет научных дискуссий. Свое видение проблемы представили Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев в известном труде, изданном более десяти лет назад и посвященном исследованиям правовых позиций КС в области предпринимательства и налогообложения<sup>42</sup>. Анализируя постановления КС, авторы приходят к общему выводу о важности принципа равенства в области налогообложения: «Пожалуй, принципом, соблюдение которого в наибольшей степени затрагивает интересы налогоплательщиков, является принцип равенства»<sup>43</sup>.

Авторы проводят различия между понятиями равноправия, равенства в налогообложении и соразмерности. Принцип равноправия преследует цель соблюдения формального (юридического) равенства налогоплательщиков<sup>44</sup>. Принцип равенства направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства плательщиков в максимальной степени учесть неравные обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства<sup>45</sup>. Равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения. Оно оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у всех посредством налогов, т.е. речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики<sup>46</sup>. Поэтому принцип равенства называют также принципом равного налогового бремени.

Содержание принципа соразмерности авторы видят в том, что налогообложение не должно быть несоразмерным, т.е. способным парализовать реализацию гражданами конституционных прав<sup>47</sup>. Исходя из своего понимания содержания принципа юридического равенства плательщиков налогов и сборов, авторы оценивают Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П. По их мнению, в этом решении содержание принципа ошибочно изложено применительно к принципу равного налогового бремени. Последний означает требование равномерности налогообложения, а не равенства плательщиков перед законом. Данный случай лишний раз убеждает в необходимости научной классификации основных принципов налогообложения и сборов<sup>48</sup>.

<sup>40</sup> Гаджиев Г.А. Цели, задачи и предназначение Конституционного Суда Российской Федерации. С. 11.

<sup>41</sup> Там же. С. 12.

<sup>42</sup> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М., 1998.

<sup>43</sup> Там же. С. 309.

<sup>44</sup> Там же.

<sup>45</sup> Там же.

<sup>46</sup> Там же. С. 310.

<sup>47</sup> Там же. С. 323.

<sup>48</sup> Там же. С. 319.

Эта точка зрения получила развитие в комментариях С.Г. Пепеляева к Определению Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 167-О<sup>49</sup>. Как можно видеть, проблема научной классификации общих принципов налогообложения не потеряла своей актуальности и через десять лет после издания первой книги.

Общепризнанный принцип равенства — один из ключевых элементов правового государства и системы верховенства права (Rule of Law), при которой правовое регулирование поведения людей основывается на принципе юридического равенства<sup>50</sup>. Главная проблема состоит в реализации этих принципов. «Чувство права — как чувство справедливости и равенства, — пишет по этому поводу Председатель Конституционного Суда В.Д. Зорькин, — должно быть внутренним состоянием»<sup>51</sup>. На сегодняшний день эта цель в России еще не достигнута. В.Д. Зорькин отмечает непоследовательность и противоречивость в законодательном регулировании. В налоговом законодательстве — это сотни поправок в ущерб его стабильности, а также несоразмерные ограничения прав налогоплательщиков<sup>52</sup>. С данной позицией трудно не согласиться. Можно лишь добавить, что в изменении в этом направлении нормотворческой и правоприменительной деятельности государства, общественного сознания, в осознании необходимости соблюдения Конституции Российской Федерации и установленных ею гарантий прав налогоплательщиков огромная роль принадлежит органам конституционного правосудия.

Контактные данные автора: [igpran@igpran.ru](mailto:igpran@igpran.ru)

---

<sup>49</sup> Подробнее об этом см.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. С. 135–138.

<sup>50</sup> Зорькин В.Д. Верховенство права и встреча цивилизаций // Журнал конституционного правосудия. 2008. № 1. С. 3.

<sup>51</sup> Там же.

<sup>52</sup> Там же.