



Московский государственный университет
имени М.В. Ломоносова
Юридический факультет

С.Г. Пепеляев

ПРАВОВЫЕ КРИТЕРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:

ОПЫТ 33 ЛЕТ
РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

*Рекомендовано Ученым советом Юридического факультета
Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова
в качестве научного издания для студентов, обучающихся
по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция, квалификация
Бакалавр, магистрантов, обучающихся по направлению подготовки
40.04.01 Юриспруденция, квалификация Магистр и аспирантов,
обучающихся по направлению подготовки 40.06.01 Юриспруденция,
квалификация Исследователь. Преподаватель-исследователь*

Москва • 2024

π^g
pepeliaev group®


СТАТУТ

УДК 336.201
ББК 67.402.23
П25

Рецензенты:

Д.В. Винницкий — доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральского государственного юридического университета имени В.Ф. Яковлева, директор Института права БРИКС;

А.В. Брызгалин — кандидат юридических наук, директор АО «Центр экономических экспертиз “Налоги и финансовое право”», главный редактор журнала «Налоги и финансовое право»

Пепеляев, Сергей Геннадьевич.

П25 Правовые критерии налогообложения : опыт 33 лет российской налоговой системы / С. Г. Пепеляев. — Москва : Статут, 2024. — 504 с.

ISBN 978-5-8354-2004-9 (в пер.)

Сергей Пепеляев — известный налоговый адвокат, главный редактор журнала «Налоговед» пишет заметки в редакторскую колонку журнала уже более 20 лет. За это время их собралось почти 300. Они составили особую летопись российского налогообложения с начала 2000-х гг. и по сей день. А это период становления и активного развития российского налогового права, весьма насыщенный событиями, решениями, неожиданными поворотами.

Рассказ очевидца событий эмоционально окрашен и лишен сухости кабинетного исследования. Факты предстают в человеческом измерении и позволяют вдумчивому читателю отследить, какие интересы и условия предопределили те или иные перемены в налоговом праве, на что рассчитывали и что получили в конечном счете.

Книга о правовых критериях (стандартах) налогообложения, которые в последнее время подвергнуты жестким испытаниям на прочность. Не все правовые достижения предыдущих 33 лет существования налоговой системы современной России их выдержали. Но при перемене обстоятельств они, несомненно, будут востребованы вновь.

Книга будет полезна практикующим юристам, налоговым консультантам, аудиторам, бухгалтерам, судьям, представителям законодательной и исполнительной власти, студентам, аспирантам, преподавателям юридических и экономических вузов, руководителям всех уровней, а также всем, кто стремится постичь суть налогообложения.

УДК 336.201
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-8354-2004-9

© Пепеляев С. Г., 2024
© Редподготовка, оформление. Издательство «Статут», 2024

Летопись российского налогообложения

Вот уже более 20 лет, месяц за месяцем, я пишу в колонку главного редактора журнала «Налоговед». За это время собралось почти 300 заметок.

Дисциплинированно, соблюдая сроки издательского плана, я готовлю тексты так, чтобы читателям было и интересно, и полезно, а самому — не стыдно. Все эти 300 заметок написаны мною не для установления рекорда — это особая летопись российского налогообложения, которую я пишу с большим вдохновением и ответственностью начиная с 2000-х гг. А это период становления и активного развития российского налогового права, весьма насыщенный событиями, решениями, неожиданными поворотами.

Начало моей трудовой жизни совпало с созданием налоговой системы России. В мой день рождения — 6 декабря был принят первый в нашей стране закон об НДС. Это случилось в 1991 г. Тогда мне исполнилось 25 лет. Это был подарок! С тех пор и этот налог, и все другие — не только предмет ежедневного изучения, но и... источник эмоций. От них я не могу избавиться, когда по горячим следам налоговых событий даю их оценку в колонке главного редактора. Эмоции позволяют ярче отражать человеческую суть явлений и острее реагировать на происходящее. Если под воздействием эмоций перцу в заметках иногда и многовато, то чтение, на мой взгляд, становится только увлекательнее.

Эмоциональный подход к событиям, как мне кажется, не мешает историчности и точности их передачи. Говорят, что большое видится на расстоянии, время все расставляет на свои места, оценка фактов по прошествии времени — самая верная. Не совсем так. Люди склонны к компромиссам и оправданию своих позиций, взглядов, своего сегодняшнего положения, что и заглушает им жизненный пульс событий прошлого. Бесстрастная оценка неочевидцев событий лишена аромата. Кабинетные ученые пережуют прошлые явления и выдадут ученую жвачку. Она будет однородной и удобоваримой, но лишенной переживаний. Однако в реальной жизни бывает иначе — события влияют на людей, люди — на события. Эмоциональный фон порой многое значит и на многое помогает обратить внимание.

Я определяю историю как науку о причинах событий и их последствиях. Важно именно это, а не даты и имена. Редакционные заметки «Налоговеда» позволяют вдумчивому читателю отследить, какие интересы и какие условия предопределили те или иные перемены в налоговом праве — чем они были вызваны, на что рассчитаны и что получилось в конечном счете.

Сейчас самое время, как говорят инвесторы, зафиксироваться, т.е. подвести промежуточный итог наблюдений. Закончился период развития налоговой системы в условиях мирной экономики. Начался сложный, турбулентный период. Многовековая история демонстрирует существование «любовного треугольника»: технологии — войны — налоги. Войны всегда приводили к чрезвычайному укреплению государства и как следствие к росту налогов. Злато уступает булату. И право как балансирующий механизм тоже уступает. Но это другая история...

История циклична, все возвращается на круги своя. Поэтому когда-то снова станет важным все то, о чем эта книга. Правовые стандарты налогообложения, ныне «приготовленные всмятку», станут вновь востребованными. Иначе не может быть.

* * *

«Налоговед» — название не формальное, емкое, в смысловом поле этого слова находятся и теоретические знания, и практическая экспертиза. Оно соответствует концепции журнала — прикладная наука и теоретически обоснованная практика. Издание отражает практический опыт, а только практика подпитывает правовую науку и дает ей возможность проверить свои выводы.

В «Налоговеде» не раз публиковались статьи, впоследствии давшие толчок научным изысканиям. На его страницах шли дискуссии по вопросам, которые затем становились предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ. И эта практика активно продолжается.

Журнал как общественно-политическое явление должен иметь свою политику, свою идеологию. С самого начала мы для себя определили, что «Налоговед» будет проводником правовых демократических принципов в налоговом праве. Этой цели мы и стараемся придерживаться в редакционной политике. Нас интересуют не просто статьи о налогообложении, а такие, которые отражают близкие нам ценности. Благодаря всем членам редколлегии и всем, кто работает над журналом, вот уже два десятка лет удастся помнить о нашем призвании, нашей,

не побоюсь этого слова, миссии. Наш журнал — наш вклад в развитие науки налогового права, инвестиция в создание правового государства в России.

В этом и состоит главное отличие «Налоговеда» от других журналов, которые зачастую представляют собой лишь собрание текстов, поток информации. В них нет целостности, не видна возникшая в России еще в середине XIX в. идея журнала как общественно-политического явления.

Не всем налогоплательщикам нужно все то, что мы делаем. Кому-то достаточно получить ответ на конкретный вопрос — к примеру, как уплатить налог. В «Налоговеде» мы об этом тоже говорим, но не менторски, а умно. Читатель с нашей помощью не только должен решить текущую задачу, но и вооружиться знаниями на будущее, чтобы самостоятельно справляться со схожими проблемами.

К тому же «Налоговед» — издание не на потребу дня, у него достаточно узкая аудитория интеллектуалов. Это читательская элита, которой мы благодарны за поддержку и сотрудничество.

Благодарю также моих коллег, которые на посту заместителей главного редактора много сил отдали журналу, — Маргариту Завязочникову и Вадима Зарипова, редактора Наталью Пояркову.

* * *

Когда готовятся тематические научные работы, то из ряда событий выхватываются те или иные аспекты, удобные для иллюстрации темы. Но когда описывается само событие, то невозможно ограничиться каким-то одним аспектом: жизнь многогранна, поэтому в контексте обсуждаемого явления переплетаются многие аспекты, многие темы. По этой причине заметки было трудно рубрицировать. Сборник систематизирован по главной теме статьи.

*С уважением,
С.Г. Пепеляев*

1. СОСТАВ НАЛОГОВ И СБОРОВ

1.1. Правовые признаки налогов и сборов

1.1.1. *Найдутся мухи – был бы мед! (2011. № 4)*

В середине 1990-х гг. Конституционный Суд РФ прямо и недвусмысленно осудил попытки вводить налоги актами Правительства РФ и его структур, маскируя их под различные платежи и сборы. Но попытки обойти этот запрет происходят с завидной регулярностью.

Появилась информация о том, что Правительство РФ приняло решение разработать механизм отчислений с дохода, получаемого от проката и показа фильмов. Эти сборы должны послужить дополнительным источником развития отечественного кинематографа¹.

Иными словами, предполагается взимать часть выручки от продажи билетов в кинотеатрах, прав на показ телефильмов и др. Предлагаемые сборы отвечают всем правовым признакам целевых налогов – следовательно, вводиться они могут только федеральным законом. Однако и в этом случае у этих сборов сохранится существенный изъян: по сути, предлагается ввести налог на оборот от проката, показа и других видов использования фильмов. Оборотными налогами была перегружена налоговая система России начала 1990-х гг. Было признано их губительное воздействие на экономику. Множество оборотных налогов – признак неразвитой налоговой системы. Их искоренение было одним из основных пунктов повестки налоговой реформы. Среди последних налоговых новаций – введение «налога на копирование»², предложение о взимании платежей в дорожный фонд с большегрузных автомобилей³, а также платежей на развитие ЖКХ⁴.

Активное продвижение по пути устанавливаемых Правительством РФ целевых налогов и сборов быстро приведет к деградации понятной и четкой налоговой системы, привлекательной для инвесторов. Правовое регулирование при этом становится крайне неопределенным, поскольку на такие платежи не распространяются положения части первой НК РФ, цементирующие всю систему налогообложения.

Средства, взимаемые в счет уплаты подобных сборов с применением сомнительных административных механизмов, рассредоточены по различным фондам, не всегда прозрачным для бюджетного контроля, что создает комфортную ситуацию для казнокрадства.

Всегда найдутся желающие попробовать на прочность конституционный порядок налогообложения. Высокие стандарты налогообложения, которые были подтверждены Конституционным Судом РФ 10–15 лет назад, требуют постоянной охраны и внимания. Но установленный порядок не будет сохраняться сам собой — только общими усилиями налоговедов можно противостоять авторитарным тенденциям в налогообложении.

¹ См.: За счет чужого успеха // Ведомости. 2011. № 34 (2800). 28.02. С. 7.

² См. постановление Правительства РФ от 14.10.2010 № 829 «О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях».

³ См. законопроект № 4685345 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», принят Госдумой в первом чтении 08.02.2011.

⁴ См.: Коммунальные платежи // Ведомости. 2010. № 92 (260). 24.05. С. 3.

1.1.2. Нашествие гибридов (2012. № 12)

Группа депутатов Госдумы ФС Российской Федерации предложила дополнить Жилищный кодекс РФ рядом положений о капитальном ремонте многоквартирных домов. В законопроект предлагается ввести обязательную плату за капитальный ремонт, вносимую собственниками помещений. Она вносится ежемесячно помимо платы за содержание и текущий ремонт. Ее размер устанавливается органами местного самоуправления или субъектами Российской Федерации. Средства, уплаченные жителями разных домов, могут быть объединены в фонды.

Этот платеж и по форме установления, и по механизму взимания очень похож на местный целевой налог. В каких-то своих чертах он напоминает обязательные платежи на местные бытовые нужды, существовавшие в России в досоветский период (мирские сборы) и в советское время (самообложение населения).

Сейчас этот институт законом не урегулирован, хотя такая необходимость есть. В условиях, когда даже низовые звенья самоуправления

весьма укрупнены, граждане, проживающие в отдельных деревнях, поселках, микрорайонах, зачастую не имеют доступа к средствам местного бюджета. Поэтому мелкие бытовые задачи (озеленение, обустройство освещения, тротуаров, вывоз мусора и т.п.) часто остаются нерешенными.

Даже если инициативные граждане не прочь профинансировать какой-то расход, всегда найдется достаточно аутсайдеров, привыкших жить за чужой счет. Равнодушие и иждивенчество одних гасят инициативу других. Поэтому институт самообложения предусматривал, что местный сход большинством голосов принимал решение о взносах, которые становились обязательными для всего населения территории, и их взимание обеспечивалось в том числе с помощью государственного принуждения. Для защиты от «перегибов» законом устанавливались максимальные размеры взносов, совсем не обременительные и для малообеспеченных граждан.

Предлагаемое нововведение — гибрид налога и самообложения. Собственники помещений в жилых домах вовсе не участвуют в установлении платежей на ремонт своей же собственности (что само по себе нонсенс), хотя имеют ограниченную возможность управлять собранными средствами.

Сочетание в платеже публичных и частных начал неизбежно вызовет сложные практические вопросы: законность его регулирования жилищным, а не налоговым законодательством, допустимые меры принуждения к уплате, ответственность за неплатежи и др.

А главное — инициативы по установлению разного рода обязательных платежей, имеющих двойственную природу, появляются в последнее время чрезвычайно часто. Можно вспомнить отчисления операторов связи в резерв универсального обслуживания, плату за проезд большегрузных автомобилей, платежи с производителей и импортеров звукозаписывающей техники. Вводятся они не только отраслевым законодательством, но и актами Правительства РФ. Это приводит к размыванию налоговой системы, нарушению прав граждан и предпринимателей, подрывают конституционный принцип разделения властей.

Необходимо провести инвентаризацию платежей налогового характера. В Налоговом кодексе РФ следует урегулировать их перечень и принципы взимания. Институт самообложения, возможно, следовало бы «воскресить», поскольку практика демонстрирует потребность вспомнить хорошо забытое старое.

1.1.3. Алкогольный синдром (2013. № 8)

Кого-то это может и позабавить: в середине июня окружной суд г. Осло вынес решение по делу об обложении НДС эскорт-услуг. Норвежские налоговики постановили взыскать со жрицы любви значительную сумму налога, а также штраф в размере 30% от недоимки. В свою очередь суд признал интим-услуги объектом НДС, однако во взыскании штрафа отказал по той причине, что законодательство не было достаточно ясным и однозначным¹.

Этот случай иллюстрирует принцип всеобщности налогообложения, а кроме того, нейтральность и справедливость правовых подходов к налогообложению независимо от традиционного предосудительного отношения к бизнесу налогоплательщика.

Интересно сопоставить такой подход с позицией, возобладавшей в Конституционном Суде РФ при рассмотрении дела о невозврате пошлины, уплаченной за выдачу лицензии на торговлю алкоголем². Суд исходил из того, что законодатель вправе использовать налоговое регулирование, чтобы уменьшить экономические стимулы в отношении оборота отдельных видов товаров, работ и услуг в целях защиты нравственности, жизни, здоровья других лиц и иных охраняемых ценностей.

По мнению Суда, невозврат пошлины при отказе в выдаче лицензии и есть тот самый фискальный барьер для выхода на рынок алкогольной продукции.

Между тем законодатель мотивы, по которым он избрал вариант уплаты пошлин, нигде не объяснил, так что морализаторский подход к решению проблемы — инициатива самого КС РФ.

Это тем более верно, если учесть, что не существует отдельных для алкогольной сферы правил невозврата пошлин. Они едины для всех плательщиков во всех сферах экономики. Поэтому решение, «принятое под воздействием алкоголя», послужит основанием для невозврата пошлин, зачастую весьма крупных, любым искателям лицензий, получившим отказ.

Судья Конституционного Суда РФ К.В. Арановский в особом мнении по делу точно подметил: «Конечно, чтобы оправдать несправедливость, в том числе фискальную, вернее всего обратиться ее сначала на кого-нибудь или на что-нибудь сомнительное, условно предосудительное и укоренить ее в практике, сделать обыденной при общем одобрении. Потом, однако, всегда приходит очередь тех, кто поддерживал чужое бесправие или просто мирился с несправедливостью, не примеряя их

на себя. Дело не в том, чтобы поставить под защиту оборот алкоголя, а в том, что нельзя играть правилами ради нечестной выгоды»³.

В Постановлении по делу о невозврате пошлин, как представляется, не учитываются очень многие моменты, на которые должен был обратить внимание любой юрист, ежедневно работающий с законодательством. Без анализа предшествовавших изменений, правоприменительной практики, доктринальных положений не обходится подготовка ни одной консультации, ни одного искового заявления.

Всего этого не встретишь в текстах ряда постановлений Конституционного Суда РФ последнего времени. Они отличаются некоторой рыхлостью, так как в ущерб правовому анализу излишне педалируют этические рассуждения об общественном благе, поиске компромисса, защите конституционных ценностей.

При этом без защиты остается такая важнейшая конституционная ценность, как право.

¹ См. решение окружного суда г. Осло от 19.06.2013 по делу «Kristina Dumancic v. Skatt ost».

² См. постановление КС РФ от 23.05.2013 № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Встреча”». См. также: *Тарибо Е.В.* О фискальных барьерах в сфере предпринимательства // *Налоговед.* 2013. № 8. С. 9.

³ Особое мнение судьи К.В. Арановского к Постановлению КС РФ от 23.05.2013. № 11-П.

1.1.4. Дышите глубже (2013. № 9)

Как говорил в одной из интермедий Аркадий Райкин, каждый норовит вдохнуть кислород, а выдохнуть всякую гадость. Является ли эта гадость отходами, за которые их создатель должен уплатить налог за выбросы и сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и размещение отходов производства и потребления? Вопрос может показаться фантазмагорическим: только в сказочной стране, где жил Чиполлино, власти, устанавливая сборы за вдохи, измеряли объем груди после вдоха и выдоха.

Но не отмахивайтесь от этого вопроса сразу. Почитайте сначала проект изменений в законы «Об охране окружающей среды» и «Об отходах производства и потребления», подготовленный Министерством природных ресурсов и экологии РФ.

К видам негативного воздействия на окружающую среду относятся выбросы в атмосферный воздух загрязняющих и иных веществ, создание отходов производства и потребления и многое другое. Такое воздействие — платное. Размеры и порядок выплат устанавливает Правительство РФ.

Ничто в природоохранном законодательстве не мешает распространить обязанность уплачивать экологические платежи не только на хозяйствующие субъекты, но и на граждан, которые тоже образуют отходы потребления. Закон упоминает бытовые отходы и мусор.

Законопроект идет дальше в этом направлении. Его суть — заставить платить и тех, кто профессионально занимается размещением отходов, и тех, кто образует отходы, правда, пока упоминаются только хозяйствующие субъекты.

Росприроднадзор и раньше требовал взимать сборы с этой категории компаний, но суды в большинстве случаев такие требования не поддерживали.

Как отмечается в пояснительной записке к законопроекту, противоречивая практика административного и судебного толкования при определении плательщика за размещение отходов порождалась тем, что под размещением понимается лишь вид деятельности специализированных предприятий. На самом деле оно шире и включает, почти по Аркадию Райкину, «размещение отходов в окружающей среде как вид негативного воздействия на нее».

Это и устанавливает законопроект: внесение платы — обязанность того хозяйствующего субъекта, в результате хозяйственной или иной деятельности которого образовались подлежащие размещению отходы производства и потребления.

Поскольку ни один хозяйствующий субъект, даже применяющий передовые IT-технологии, не может избежать образования отходов, законопроект означает введение еще одного скрытого налога на бизнес, изъятых из администрирования ФНС России и не влияющего на официальную статистику роста налоговой нагрузки. Но это может повлиять на место нашей страны в международных рейтингах предпринимательской привлекательности.

В понятие «отходы» закон включает и бытовые отходы, и мусор. Исходя из этого, если ситуация с пополняемостью местных бюджетов ухудшится, следует ожидать введение Правительством РФ сборов с граждан, которые так и норовят «выдохнуть» что-нибудь вредоносное.

1.1.5. Стряхнули пыль (2014. № 10)

Для повышения доходов регионов предложено наделить их правом вводить четыре новых сбора: за право торговать, организовывать общественное питание, туристский и таксистский сборы.

Конституция РФ устанавливает, что право заниматься предпринимательством принадлежит человеку от рождения (ст. 17, 34), так что его не надо покупать у чиновников, в том числе посредством внесения «сборов за право».

Названия будущих платежей явно неудачные и отражают еще не изжитую ментальность бюрократов: мы хозяева этой жизни, мы даруем — за плату, конечно, — и права, и свободы.

Однако не это главное: предложенные платежи никак не вписываются в современную систему налогов и сборов, и ожидать от них «удоев» не стоит.

Лишь туристский сбор — допотопный подушный налог в 100 руб. с туриста за ночь в гостинице как-то может взиматься. Но он самый малоодоходный из всех предложенных.

Если же внимательнее рассмотреть сбор за оказание услуг такси, то можно предположить два варианта развития ситуации: это будет либо действительно сбор за выдачу патента, лицензии, разрешения на извоз, либо налог, заменяющий собой налогообложение дохода (прибыли) по принципу типизации. Причем оба эти места уже заняты — за лицензию и сейчас взимается государственная пошлина, а подоходный налог или налог на прибыль с успехом заменяет ЕНВД.

Можно, конечно, под видом установления нового сбора увеличить размер пошлины, однако это не даст ожидаемого бюджетом результата, если только не покупать патент ежедневно.

А вот установить еще один ЕНВД, скрытый под маской сбора, вряд ли возможно: желающие обжаловать неконституционность такого платежа приведут доводы и о недопустимости двойного налогообложения, и об отсутствии экономического основания, и о чрезмерности ограничения предпринимательских прав, и еще несколько.

Другой вариант — исключить таксистскую деятельность из главы Налогового кодекса РФ о ЕНВД и возродить его же под видом таксистского сбора. Но стоит ли огород городить? Даже если увеличить его размер, ожидаемого существенного прироста средств региональных бюджетов это не даст из-за выпадения доходов от ЕНВД. Обычно от обмена шила на мыло доходы не прирастают.

Эти рассуждения верны и в отношении торгового и общепитовского сборов. Правовая ситуация такая же.

Все предложенные платежи взимались на местном уровне в 1990-е гг. в соответствии со ст. 21 Закона об основах налоговой системы в РФ¹. При введении Налогового кодекса РФ от мелочных сборов отказались. Их неэффективность доказана практикой.

Сложно предположить, что в Минфине России не осталось специалистов, которые помнят налоговый беспредел 1990-х. Скорее всего воскрешение раритетных сборов — тактический шаг в борьбе против введения налога с продаж: противники налога предложили «достойную» ему замену, на что другие и купились. При обсуждении деталей будет выяснена несостоятельность идеи и от введения новых сборов откажутся. Кроме разве что туристского.

¹ Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-І «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

1.1.6. Чистое решение (2015. № 5)

Скрытые налоги — это не только рассованные по многочисленным законам и подзаконным актам платы, взносы, таксы, но и установленные законодательством или административной практикой обязательные затраты компаний на реализацию тех или иных функций, выполняемых по принуждению.

При выделении земельных участков или выдаче разрешений на строительство часто от бизнеса требуют «добровольно» поучаствовать в создании объектов инфраструктуры: озеленить район, отремонтировать теплотрассу и т.д.¹

Иногда компании и без всякого «совета» вкладываются в ремонт сетей и дорог общего пользования, понимая, что местные власти свои обязанности не выполняют, а бизнес без качественной инфраструктуры не развивается².

Расходы бизнеса на проекты публичного значения, которые в обычной ситуации должны выполняться за счет средств государственных и муниципальных бюджетов, можно с уверенностью отнести к натуральному налогообложению. Фискальная история дает много примеров подвижности границ традиционного налогообложения и личного участия в реализации общественных потребностей. Так, служба в армии могла заменяться уплатой военного налога. Наоборот, неуплата

минимального налога, введенного в Белоруссии Декретом Президента Республики от 02.04.2015³, может заменяться принудительными общественными работами.

Принуждение компаний к общественным затратам должно совершаться в том же порядке, что и принуждение к уплате налогов, поскольку это явления одного уровня. Только федеральным законом можно установить соответствующую обязанность. При этом следует соблюдать определенные конституционные ограничения. Такие обременения не должны препятствовать свободе предпринимательства. Они не могут быть систематическими. Требуется особое обоснование, почему те или иные общественно необходимые функции и мероприятия не могут финансироваться из бюджетов.

Затраты бизнеса на выполнение публичных обязанностей должны учитываться при подсчете общего уровня налогового бремени.

Подобная проблема стала предметом рассмотрения Верховным Судом РФ⁴.

Компания оспорила Правила благоустройства, обеспечения чистоты и порядка, принятые Брянским городским Советом народных депутатов. Они устанавливали обязанность юридических лиц содержать в чистоте и порядке не только принадлежащие им участки, но и прилегающую территорию на расстоянии до 10 м от границ участка (здания).

Верховный Суд РФ исходил из того, что организация благоустройства и озеленения территории поселения относится к вопросам местного значения, по которым могут приниматься муниципальные правовые акты. Но они не должны противоречить Конституции РФ, федеральным законам, другим актам.

Обременить собственников, владельцев, пользователей земельных участков обязанностями по содержанию прилегающей территории можно на основании либо федерального закона, либо договора.

Федеральное законодательство такой обязанности не устанавливает, поэтому решением органа местного самоуправления она возложена быть не может.

С учетом этого Верховный Суд РФ поддержал мнение о несоответствии Правил благоустройства Конституции РФ и федеральному законодательству.

Определение ВС РФ по вопросу о законности публичных обременений — важный шаг в направлении правовой определенности отношений бизнеса и власти.

¹ См.: *Заринов В.М.* Что-то, что мы давно и хорошо знаем // *Налоговед.* 2014. № 8. С. 33–39.

² См. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.10.2011 по делу № А68-4744/10 (дело о ремонте дороги в Тульской области).

³ См. Декрет Президента Республики Беларусь от 02.04.2015 № 3 «О предупреждении социального иждивенчества».

⁴ См. Определение ВС РФ от 12.03.2015 № 310-КГ14-4599.

1.1.7. Негативное воздействие (2015. № 9)

С 1 января 2016 г. вносить в бюджет плату за бытовой мусор будут специализированные «организации-мусоросборщики». А до того времени, как следует из целой серии определений Верховного Суда РФ¹, соответствующее бремя лежит на любом «генераторе всякой гадости», хотя законом это формально и не установлено. Даже в самом «зеленом» офисе есть мусорный бачок, содержимое которого «оказывает негативное воздействие на окружающую природную среду». А коли так, любой «мусорообразователь», как оказалось, обязан платить за это самое воздействие.

Закон² к видам негативного воздействия относит выбросы, сбросы, загрязнения, размещение отходов, но не сам процесс образования отходов. Плательщики таких фискальных платежей изначально определены не были, в связи с чем и раньше возникали споры³.

Высший Арбитражный Суд РФ в нескольких постановлениях давно определил, что законодательству не соответствуют требования о платежах, обращенные не к организациям, которые специализируются на размещении отходов, а к самим «производителям» бытового мусора, в том числе к многочисленным офисам, имеющим отходы бумаги, картона и т.п.⁴

Теперь устоявшаяся практика пересмотрена Верховным Судом РФ.

Чтобы обосновать новую позицию, Суд допускает несколько натяжек.

Прежде всего он ссылается на конституционную обязанность каждого сохранять окружающую среду: этой обязанности не соответствует предъявление требований о возврате из бюджета излишне уплаченных сумм за негативное воздействие. Плательцу кроме публично-правовой природы, видимо, присущ также сакральный смысл. Нельзя же в самом деле требовать возврата жертвы, принесенной на алтарь природопользования.

Иной побудительный мотив ВС РФ состоит в том, что, несмотря на нормативную неопределенность, с экономической точки зрения не имеет принципиального значения, кто (производитель мусора или компания-сборщик) вносит платеж в бюджет. Все равно в той или иной форме сумма будет переложена на загрязнителя. Так что если его права и нарушаются вменением незаконных обязанностей плательщика указанных фискальных платежей, то не слишком, в пределах допустимого.

Удивительнее всего довод Суда о бремени содержания принадлежащего собственнику имущества. Опорожня мусорное ведро, лицо не утрачивает права собственности на его содержимое. «...При передаче отходов, образованных и накопленных природопользователями, на специализированный полигон не происходит перехода прав собственности на отходы»⁵, — всерьез пишет Суд. К расходам на содержание этого имущества, по мнению ВС РФ, относится также обязанность по внесению платежей за негативное воздействие на природу. Вот если бы в договоре о вывозе и утилизации мусора был предусмотрен пункт о переходе прав собственности на отходы к специализированной организации, то решение, возможно, было бы другим.

Продолжая эту логику, можно прийти к выводам, что копающиеся на городских свалках бомжи с правовой точки зрения расхищают принадлежащее другим гражданам имущество; что не так уж и безопасно выйти на весенний субботник по наведению порядка: есть риск нарваться на обвинение в порче чужого имущества, временно складированного в придорожной канаве.

Суд также вводит новый институт — самопризнание обязанностей. Поскольку организация самостоятельно и добровольно исчислила и внесла платежи, она признала за собой такую обязанность. И тут совсем не важно, есть ли законодательное предписание на этот счет. Что с возу упало...

Стремление всех государственных органов, в том числе и судов, в период экономических неурядиц способствовать формированию бюджета понятно. Но и в этом деле нельзя отрывать от законности и здравого смысла. Даже судьям Верховного Суда РФ.

¹ См. определения ВС РФ от 27.07.2015 № 309-ЭС14-8411; от 24.06.2015 № 307-КГ15-1714; от 23.04.2015 № 301-КГ14-3154; от 04.02.2015 № 309-КГ14-2379; от 04.02.2015 № 303-КГ14-2151; от 04.02.2015 № 301-КГ14-1670.

² Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды».

³ Постановление КС РФ от 05.03.2013 № 5-П.

⁴ См. постановления Президиума ВАС РФ от 12.07.2011 № 1752/11; от 20.07.2010 № 4433/10; от 17.03.2009 № 14561/08.

⁵ Определение ВС РФ от 09.11.2015 № 306-ЭС15-14070.

1.1.8. Банкротный налог (2016. № 4)

Конечно, плохо, когда власти не верят. Еще хуже, когда власть делает все для того, чтобы ей не верили.

Так происходит с заверениями, что налоги не станут повышать, скрытые налоги будут изжиты, налоговое администрирование унифицировано.

Свежий пример расхождения слов с делом — законопроект о страховых платежах на случай банкротства работодателя¹.

По заверениям автора законопроекта, предложения согласованы с Администрацией Президента РФ.

Первое, о чем можно подумать, что ни в Совете Федерации, ни в Администрации Президента РФ ничего не слышали о решении «обратной трансформации» страховых платежей, возвращении их в налоговый строй.

Законопроект предусматривает зарегулированную и трудозатратную систему администрирования «страхования», вплоть до нового вида «внеплановых проверок работодателя».

Практически весь документ (33 статьи, 52 страницы текста) — описание громоздкой и сложной бюрократической процедуры регистраций, проверок и перепроверок, затребования подтверждений, судебных обжалований, рассмотрения разногласий, прочих процедур и регламентов. Это редкий образец бумагомарательства.

Между тем предлагаемое «страхование» страхованием не является.

Страхование — это защита себя от тех рисков, которые тебе же угрожают. Данный платеж «страхует» риски третьих лиц. Он взимается в их пользу.

К тому же предусмотрено, что к государству, выплатившему работнику не полученную от работодателя зарплату, переходит право требования к банкроту (ст. 26 законопроекта).

О каком страховании можно говорить? Это типичный целевой налог.

Но главное — в ментальности документа.

Сразу понятно, что как только в России начинаешь бизнес, сразу становишься всем должен. Тебя не благодарят за создание дополнительных

рабочих мест. Напротив, в тебе видят источник бед, угрозу для благополучия тех, кому ты же дал возможность зарабатывать себе на жизнь.

Рискует только предприниматель. Ни государство, живущее за его счет, ни наемные работники, чье безразличие, халатность, воровство нередко служат причиной банкротства, риски не принимают.

Можно ли вообще страховать риск собственного банкротства? Или же наемный работник, ответственный за достаток своей семьи, должен сам застраховать риски потери заработка в случае банкротства работодателя?

Предпринимательская деятельность по правовому определению сопряжена с риском. Страхование собственного банкротства полностью или в какой-то части — это нонсенс.

С позиции успешно развивающегося бизнеса такой платеж — принудительная поддержка аутсайдеров и, следовательно, искажение факторов здоровой конкуренции.

Обязание нести расход в целях минимизации последствий банкротства вместо сокращения расходов и, значит, ослабления угрозы банкротства — еще одно логическое несоответствие. Законопроект подталкивает к тому, от чего страхует.

С работника, получившего от Фонда социального страхования гарантированный трехмесячный заработок, будет удержан НДФЛ, ведь эта выплата — доход.

Получается, что, уплачивая «банкротный налог», бизнес попутно «страхует» риск казны. Этот кредитор банкрота оказывается в привилегированном положении. И опять же нонсенс: уплатить один налог, чтобы застраховать риск неуплаты другого, — невиданное новшество в фискальной практике.

Все предлагаемое очень похоже на установление круговой поруки бизнеса за неблагополучие в его среде: скиньтесь все по чуть-чуть, чтобы неудачники в вашей среде в преддверии выборов не раздражали население. Но круговая порука всегда была либо свидетельством слабости и неразвитости государства, либо методом насильников: нам нужны деньги, а вы там сами разбирайтесь, кто крайний.

Или же здесь сочетание и того и другого?

Что в таких условиях действительно необходимо развивать, так это страхование от политических рисков, в том числе от введения налогов, препятствующих инвестициям и прибыльному ведению дела.

¹ Законопроект № 1012488-6 «Об обязательном социальном страховании на случай утраты причитающейся работнику заработной платы вследствие

несостоятельности (банкротства) работодателя и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (внесен 09.03.2016 членом Совета Федерации А.А. Клишасом).

1.1.9. Взносо-налоговый кодекс (2016. № 5)

Передача ФНС России администрирования социальных взносов сопровождается очередным актом вандализма в отношении Налогового кодекса РФ.

Надругательства над НК РФ происходят постоянно (440 изменений и дополнений за 17 лет действия Кодекса — что это?). Но такие, которые бы корежили саму его основу, не столь часты.

Можно вспомнить, например, изменение правового понятия «сбор» в угоду политической задаче установления торгового сбора, который с доктринальных позиций представляет собой налог.

На этот раз беспринципное вмешательство более драматично и по масштабам, и по последствиям.

Из 112 страниц правительственного законопроекта о передаче полномочий по администрированию страховых взносов ФНС России 47 посвящены изменениям в части первой НК РФ¹.

Если ст. 57 Конституции РФ ограничивает круг законных фискальных платежей налогами и сборами, то законопроект провозглашает, что «в Российской Федерации устанавливаются налоги и сборы, а также федеральные страховые взносы».

Взносы обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Что это за явление, где ему место в конституционной системе, каковы его правовые признаки?

Разработчики законопроекта умалчивают обо всем этом. В законопроекте взносы определены через самих себя: «Под страховыми взносами понимаются обязательные взносы...» Главная их отличительная черта — цель взимания («для финансового обеспечения прав застрахованных лиц») никак не определяет содержания и условий отношений плательщиков и государства.

В скупой полторастраничной пояснительной записке также ответов нет. Указано только, что система обязательного социального страхования должна строиться на страховых принципах. Почему эти принципы нельзя реализовать без нарушения Конституции РФ и почему для их реализации надо корежить часть первую НК РФ, не объяснено.

Все содержание 47 страниц законопроекта — дублирование положений, закрепленных в отношении налогов и сборов.

В частности, если есть ст. 17 об общих условиях установления налогов и сборов, то появляется ее близнец — ст. 17.1 «Общие условия установления страховых взносов».

Ничего такого, что в этих многостраничных поправках было бы направлено на внедрение «страховых принципов», вовсе нет. Но пестрота и рябь в глазах от наштапковавших часть первую Кодекса упоминаний о страховых взносах, возможно, у кого-то и создаст впечатление о внедрении этих самых принципов.

Вместо явленной в законопроекте «вакханалии поправок» следовало бы поступить экономичнее: включить в состав федеральных налогов новый, именуемый «федеральными страховыми взносами» (если уж так не хочется возвращаться к старому названию «единый социальный налог»).

Все «страховые принципы» надлежит реализовывать в части второй, в отдельной главе об этом налоге.

Так можно было бы избежать «потрясения основ», которое может аукнуться в будущем самым неожиданным образом — например, появлением еще каких-либо федеральных, а за ними региональных и местных взносов в дополнение к страховым.

Нежелание назвать вещи своими именами создает угрозу оспаривания страховых взносов в Конституционном Суде РФ, поскольку российская Конституция предусматривает в качестве обязательных публичных платежей только налоги и сборы — третьего не дано.

Один страховой платеж выпал из налоговой обоймы.

Речь идет о взносе на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Ему посвящен еще один 100-страничный законопроект², разработанный на замену действовавшему долгие годы лаконичному закону³. Причина «распухания» — попытка разработать самостоятельный понятийный аппарат, собственную общую часть, подобную части первой НК РФ.

Зачем все это нужно? Почему бы этот «несчастный» платеж не учесть как целевой налог в составе Кодекса, ведь Конституционный Суд РФ давно признал его налоговую природу?⁴ Объяснений, как всегда, не дается.

Сформировать единый, целостный механизм администрирования налоговых, таможенных и других фискальных платежей, как предложил Президент РФ⁵, подобным образом точно не получится.