Принцип равенства в российском налоговом праве и критерии оценки его действия с позиции права ВТО (на примере проектов введения утилизационных сборов)

Ивлиева Марина
зав.кафедрой финансового права
Юридического факультета МГУ им.
М.В.Ломоносова

Седьмая Сессия
Европейско-Азиатского правового конгресса
6 - 7 июня 2013 года

г. Екатеринбург

Принцип равенства как основное начало налогового права

Принципы налогообложения - требования, предъявляемые к налогу и построению налоговой системы государства.

Принципы определяют содержание отдельных правовых норм, институтов налогового права.

Принцип равенства как основное начало налогового права

Различное понимание принципа равенства в налоговой сфере:

-принцип юридического равенства плательщиков налогов и сборов

Не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований. *(Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 N 5-П)*

-принцип равенства предполагает определенную дифференциацию в налогообложении, но только на основании учета экономического положения налогоплательщика.

Организация взимания налогов на «дискриминационных» основаниях, т. е. таких основаниях, которые носят субъективный характер и не связаны с имущественным положением налогоплательщика, является нарушающей начала равенства.

-единственно возможными и допустимыми законом отступлениями от принципа равенства и всеобщности являются налоговые льготы, а также иные установленные федеральным законом (конституцией, международным договором) исключения, принимаемые для достижения более приоритетных и конституционно значимых целей правового регулирования.

-равенство налогоплательщиков есть непременное условие справедливого налогообложения.

Первоосновой справедливости вообще является равенство, которое составляет самую ее суть.

История вопроса

Предложение об утилизационном сборе подготовил **Минпромторг**, опираясь на Стратегию развития автомобильной промышленности РФ на период до 2020 г. *(утв. Приказом Минпромторга от 23 апреля 2010 г. N 319)*

Игорь Шувалов, первый вице-премьер: «Размер утилизационного сбора не позволит подержанным авто вновь попасть на нашу территорию после вступления России в ВТО. Сейчас, как известно, на них распространяется заградительная ввозная таможенная пошлина. Утилизация иномарок будет настолько дорогой, что подержанные авто станет невыгодно ввозить. Россия при вступлении в ВТО вынуждена снижать ввозные пошлины, но государство должно сделать все, чтобы «хлам не заполонил рынки».

Владимир Путин, Председатель Правительства РФ: поручил проработать введение нового сбора до 25 апреля 2012 г.
Инициативу поддержал Казахстан, предложив ввести единый сбор для всех трех стран-участниц Таможенного союза.

Объяснение экспертов: нововведение связано со вступлением России во Всемирную торговую организацию и необходимостью поиска новых эффективных методов защиты отечественного автопрома.

Вячеслав Лысаков, Комитет ГД РФ по конституционному законодательству и государственному строительству: «…это по сути, дополнительный налог, который в полном объеме ляжет на плечи покупателей иномарок. У многих он вообще отобьет охоту покупать автомобили секонд-хенд. Кроме того, произойдет своего рода зачистка конкурентного поля, что пагубно отразится на развитии отечественного автопрома. Общеизвестно, что сдерживание конкуренции в какой бы то ни было форме - тупиковый путь».

Правовые основы

Федеральный закон от 28.07.2012 г. № 128-ФЗ:
Утилизационные сборы добавлены в перечень неналоговых доходов федерального бюджета.

Ст. 24.1 Федерального закона от 24.06.1998 г. № 89-ФЗ "Об отходах производства и потребления« (действующая редакция):

За каждое колесное транспортное средство, ввозимое в Российскую Федерацию или произведенное, изготовленное в Российской Федерации, уплачивается утилизационный сбор в целях обеспечения экологической безопасности.

Плательщиками сбора являются следующие категории:
- лица, ввозящие автомобили (не обязательно новые) на территорию РФ (импортеры);
- лица, производящие (изготавливающие) авто на территории РФ (производители);
- лица, которые приобрели ТС у лиц, не уплачивающих утилизационного сбора.

Правовые основы:

Утилизационный сбор не уплачивается в отношении транспортных средств:

-ввоз которых в РФ осуществляется в качестве личного имущества физическими лицами, являющимися участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, либо признанными в установленном порядке беженцами или вынужденными переселенцами;

- которые ввозятся в РФ и принадлежат дипломатическим представительствам или консульским учреждениям, международным организациям, пользующимся привилегиями и иммунитетами в соответствии с общепризнанными принципами и нормами международного права, а также сотрудникам таких представительств, учреждений, организаций и членам их семей;

- с года выпуска которых прошло тридцать и более лет, которые не предназначены для коммерческих перевозок пассажиров и грузов, имеют оригинальный двигатель, кузов и (при наличии) раму, сохранены или отреставрированы до оригинального состояния, виды и категории которых определяются Правительством РФ;

- которые произведены, изготовлены организациями, принявшими на себя (в порядке и на условиях, которые определены Правительством РФ) обязательство обеспечить последующее безопасное обращение с отходами, образовавшимися в результате утраты указанными транспортными средствами своих потребительских свойств;

- которые ввозятся в РФ с территорий государств-членов Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС и имеют статус товаров Таможенного союза. Утилизационный сбор в отношении транспортных средств, предусмотренных настоящим абзацем, не уплачивается при соблюдении условий, определенных Правительством РФ;

- которые указаны в ч.1 ст. 12.2 Федерального закона от 10 января 2006 года N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" и помещены под таможенную процедуру свободной таможенной зоны до 1 апреля 2016 года.

Правовые основы:

Правительство Российской Федерации:

- определяет виды и категории колесных транспортных средств, в отношении которых уплачивается утилизационный сбор;

- устанавливает порядок взимания утилизационного сбора, в том числе порядок его исчисления, уплаты и возврата уплаченных сумм этого сбора, а также размеры утилизационного сбора.

При установлении размера сбора учитываются год выпуска ТС, его масса и другие физические характеристики, влияющие на затраты в связи с ведением деятельности по обращению с отходами, образовавшимися в результате утраты ТС потребительских свойств.

Постановлением Правительства РФ от 30.08.2012 г. № 870 утверждены:

-перечень видов транспортных средств, в отношении которых уплачивается утилизационный сбор,

- перечень видов транспортных средств, в отношении которых он не уплачивается.

Кроме того**, Постановлением № 870** утверждены:

- **Правила взимания утилизационного сбора;**
- **Правила освобождения от уплаты;**
- **Правила о реестре организаций-изготовителей.**

Утилизационный сбор взимается Федеральной таможенной службой

Правовые основы:

Паспорта транспортных средств выдаются только на транспортные средства:

- в отношении которых уплачен утилизационный сбор
- в отношении которых принято обязательство обеспечить последующее безопасное обращение с отходами, образовавшимися в результате утраты транспортными средствами своих потребительских свойств *(в порядке и на условиях, которые определены Правительством Российской Федерации)*

Таким образом, крупнейшие российские производители автомобилей – Автоваз, группа "ГАЗ", КАМАЗ, Sollers, обязавшиеся самостоятельно утилизировать свои машины, - **не платят утилизационный сбор.**

Правовые основы:

Размеры (ставки) утилизационного сбора:

При ввозе в РФ авто с объемом двигателя:

до 2 литров - 165200 руб.,

от 2 до 3 литров - 322400 руб.

По новым авто: объем двигателя

до 2 литров - 26800 руб.

от 2 до 3 литров - 53200 руб..

Для физических лиц - сборы "щадящие":

авто с возрастом до трех лет - 3000 руб.

с авто старше трех лет - 5000 руб. (при условии их личной эксплуатации).

Оценка утилизационного сбора:

Основная цель - это создание дополнительного ценового барьера в отношении импортируемого автотранспорта в условиях необходимости снижения импортных пошлин в связи с вступлением России в ВТО.

Реально утилизационный сбор будет уплачиваться только с импортируемых автомобилей.

Отечественные автопроизводители должны войти в реестр организаций, *принявших обязательство обеспечить последующую самостоятельную утилизацию произведенных автомобилей,* что является основанием для освобождения от уплаты утилизационного сбора.

Утилизационный сбор - альтернативный механизм по отношению к прямым импортным пошлинам на иномарки в целях поддержки российского производителя, в т.ч. сборочного производства.

Утилизационный сбор - скрытая дополнительная импортная пошлина *(администрированием и взиманием этого сбора занимается Федеральная таможенная служба)*

Оценка утилизационного сбора:

В России введен очередной налог, аналогичный акцизу, с "маскирующим" названием, регулирование которого практически полностью (за исключением объекта и плательщиков) передано в ведение органа исполнительной власти.

(Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2012).

Утилизационный сбор относится к числу природоресурсных платежей и основной его функцией является регулирующая функция. В самой статье Закона установлена цель взимания утилизационного сбора - обеспечение экологической безопасности.

(Реут А.В. Фискальная и регулирующая функции утилизационного сбора // Финансовое право. 2013. N 3. С. 17 – 20).

Правила ВТО:

Основной целью ВТО - создание на основе единых правовых норм торговой системы, при которой предприятия стран - членов ВТО могут торговать друг с другом на основе справедливой и свободной конкуренции.

- **принцип наибольшего благоприятствования**

Предоставление иностранным товарам и поставщикам услуг таких же условий на внутреннем рынке государства-участника, какие предоставляются иностранным товарам и поставщикам услуг из третьих государств-участников. *(т.о. речь идет о недискриминации между товарами (работами, услугами) из различных стран-участниц);*

- **принцип национального режима:**

Странам-участницам не следует применять менее благоприятный режим в отношении иностранных товаров и услуг, чем тот, который применяется в отношении отечественных аналогичных товаров и услуг;

- **принцип транспарентности:**
- Для обеспечения доведения до сведения иностранных поставщиков товаров (работ, услуг) всей информации, касающейся торговли соответствующими товарами (работами, услугами) в данной стране, страны обязаны публиковать документы, содержащие нормы права, которые регулируют такие правоотношения. Каждая страна обязуется создать информационный центр, где другие страны-члены ВТО могут получить информацию о действующих законах и постановлениях.

Принцип транспарентности является международно-правовым выражением принципа неприменения неопубликованных нормативных правовых актов. *(Комитет Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) по торговой политике в ВТО (www.rgwto.com).*

Правила ВТО:

Пункты1 и 2 статьи III ГАТТ 1994:

- внутренние налоги и другие внутренние сборы, законы, правила и требования, относящиеся к внутренней продаже, предложениям о продаже, покупке, перевозке, распределению или использованию товаров, не должны применяться к импортированным или отечественным товарам таким образом, чтобы создавать защиту для внутреннего производства.

- товары, происходящие с территории какой-либо Договаривающейся Стороны и ввозимые на территорию другой Договаривающейся Стороны, не должны облагаться, прямо или косвенно, внутренними налогами или другими внутренними сборами любого рода, превышающими, прямо или косвенно, налоги и сборы, применяемые к аналогичным товарам отечественного происхождения.

Важнейшие международные торговые споры:

1. Доклад Третейской группы ГАТ от 23 октября 1958 г.

Италия - ответчик,
Великобритания - истец.

Закон №949 предусматривал создание Правительством Италии **спецфонда для выдачи льготных кредитов на приобретение итальянской сельхозтехники.**

Великобритания нашла нарушение национального режима- п. 1 статьи III ГАТТ.

Выводы группы:

Принцип национального режима является основополагающим принципом системы ГАТТ/ВТО. Его целью является обеспечение равенства конкурентных условий для иностранных и национальных товаров. Нарушение национального режима может выразиться в форме стимулирования потребителей отечественных товаров, предоставление льготных кредитов покупателям итальянской сельхозтехники- яркий пример этому.

Правительству Италии рекомендовано внести изменения в закон №949.

Важнейшие международные торговые споры:

2. Доклад Третейской группы ГАТ от 17 июня 1987 г.

США - ответчик,
Канада, ЕС и Мексика – истцы.

Законом США о фонде по борьбе с химическим загрязнением окружающей среды введен налог в размере 8.2 цента за баррель на национальную сырую нефть, 11,7 цента за ввозимую.

США не отрицали нарушение требования о национальном режиме, но считал воздействие налоговой разницы на торговлю незначительной, не сокращающей преимущества для Канады, Мексики и ЕС.

Вывод группы:

Презумпция того, что незаконные меры приводят к аннулированию либо сокращению преимуществ, de facto является неопровержимой. Незаконные меры нарушают согласованный баланс прав и обязательств членов ВТО, что может подорвать архитектуру многосторонней торговой системы.

Договаривающиеся Стороны приняли к сведению заявление США, что повышенные ставки налога не будут применяться.

Важнейшие международные торговые споры:

3.Доклад апелляционного органа принят Органом по разрешению споров ВТО 04 октября 1996 г.

Япония и США –апеллянты,
Канада, ЕС, Япония и США- ответчики.

Япония: В соответствии с Законом о налоге на алкогольную продукцию (1953 г.) более высоким налогом облагались все алкогольные напитки кроме сотю (преимущественно национальный товар).

Апеллянты представили **тест «по цели и результату»,** для принятия решения о нарушении положений ст. III ГАТТ нужно дать положительный ответ на оба вопроса:

1) Была ли целью меры защита национального производства?
2) Оказывала ли она воздействие на конкурентные преимущества товара»?

Апелляционный орган **отклонил тест по «цели и результату»**:

Если мера применяется к импортируемым и национальным товаром таким образом, что создает защиту для национального производств, то не имеет значения, вводил ли законодатель либо регулирующий орган такую меру в целях протекционизма или нет. Если мера создает защитный эффект, то она противоречит ст. III.

Разрешение потенциального спора

✓ Все производители транспортных средств в России будут платить утилизационный сбор. Исключение сохранится только для дипломатических машин и техники, ввозимой в страну по программе добровольного переселения соотечественников.

✓ Комиссия Правительства РФ по законопроектной деятельности одобрила (с учетом состоявшегося обсуждения) проект федерального закона "О внесении изменений в статью 241 Федерального закона «Об отходах производства и потребления» (*документ разработан в связи с договоренностями, достигнутыми российской стороной в ходе переговоров с комиссаром Европейского союза по торговле Карелом де Гюхтом)*

✓ Евросоюз начнет разбирательство в рамках Всемирной торговой организации (ВТО) против утилизационного сбора на автомобили в России, если вопрос не будет решен к 1 июля текущего года, заявил журналистам источник в ЕС.

РИА НОВОСТИ

Биография

•Кандидат юридических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового права юридического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова.

•Родилась 18 ноября в г. Реутове Московской области.

•В 1983 году поступила на юридический факультет Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова, который окончила с красным дипломом в 1988 году. Научным руководителем дипломной работой на тему «Бюджетные права союзных республик» являлся доцент Бесчеревных Виктор Васильевич.

•В 1988—1992 гг. обучалась в очной, затем заочной аспирантуре названного факультета по кафедре административного и финансового права. Научный руководитель — доктор юридических наук, профессор Цыпкин С. Д.

- В 1992 году защитила кандидатскую диссертацию по теме «Налогообложение производственных кооперативов». Работает на юридическом факультете МГУ с 1991 года.
- Читает основной лекционный курс «Финансовое право».
- Приоритетными темами научных исследований являются: вопросы предмета финансового права в современных условиях, основные категории финансового права, публичные основы финансового права.
- кандидатские диссертации по специальности «Финансовое право».
- Член Ученого совета юридического факультета.
- Неоднократно и успешно представляла интересы заявителей в Конституционном Суде РФ, выступала в качестве независимого эксперта в Конституционном Суде РФ по делам, связанным с налогообложением и сборами.
- Марина Федоровна автор научных работ, посвященных публичным финансам, соавтор учебников и учебных пособий по финансовому и налоговому праву. Имеет степень кандидата юридических наук и ученое звание доцента, возглавляет кафедру финансового права на юридическом факультете МГУ им. М.В.Ломоносова. Член Президиума Международной ассоциации финансового права, входит в редакционную коллегию журналов «Налоговед» и «Налоги и налогообложение». С 2010 года является членом Научно-консультативного совета по правовым вопросам при Федеральной службе финансово-бюджетного надзора.