

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

в решениях Конституционного Суда
Российской Федерации
2024 года

По материалам
XXII научно-практической конференции
14–28 марта 2025 г.,
Москва, Санкт-Петербург, Екатеринбург

Под редакцией С.Г. Пепеляева

МОСКВА – 2025



УДК 342.565.2
ББК 67.402.23+67.400.12
Н23

Н23 Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2024 года: по материалам XXII науч.-практ. конф. 14–28 марта 2025 г., Москва, Санкт-Петербург, Екатеринбург : [сборник] / [сост. М. В. Завязочникова] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2025. – 238 с.

ISBN 978-5-8354-2146-6 (в обл.)

В сборник включены материалы XXII научно-практической конференции, которая состоялась в марте 2025 г.

На конференции проанализирована работа Конституционного Суда РФ в 2024 г., его ключевые решения по налогам. Авторы статей также обсуждают вопросы налогообложения и правоприменения, которые требуют внимания Конституционного Суда РФ.

Сборник содержит резолюцию конференции, выработанную ее участниками по итогам обсуждений, а также репортажи с двух тематических круглых столов.

Для практикующих юристов, адвокатов, налоговых консультантов, судей, представителей законодательной и исполнительной власти, аудиторов, бухгалтеров, а также студентов, аспирантов и преподавателей юридических вузов и факультетов.

УДК 342.565.2
ББК 67.402.23+67.400.12

ISBN 978-5-8354-2146-6

© Юридическая компания «Пепеляев Групп», 2025
© Редподготовка. Оформление Издательство «Статут», 2025

ПРЕДИСЛОВИЕ

Сборник по итогам XXII научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» объединил статьи и другие материалы по вопросам налогообложения, которые сохраняют актуальность уже долгое время и, очевидно, не утратят ее и в ближайшем будущем.

Тема правового понятия «доход» постоянно напоминает о себе, но всегда в новом ракурсе. На этот раз в контексте совершения корпоративных операций. Конституционные критерии налогового законодательства по-прежнему размыты, подходы научного сообщества и Конституционного Суда РФ существенно различаются. При этом законодательские злоупотребления цветут. Проблема «легкого» отношения к процедурным правилам, в том числе к соблюдению сроков проведения контрольных мероприятий, постоянно тлеет.

Ценность этого сборника в том, что его авторы соединяют в себе академические знания, налоговую практику, гражданское и научное неравнодушие. И если их обдуманное и выстраданное предложение сегодня не реализуется ни в законодательстве, ни в решениях Суда, то наверняка услышаны и разделяются многими. А это означает, что им, «как драгоценным винам, настанет свой черед»¹.

Сейчас действительно не лучшее время говорить о конституционных ценностях, тем более в напряженной сфере финансов: «При виде исправной амуниции как презренны все конституции!»². Минфин России четко высказался: в военных условиях налоговая политика должна следовать в русле бюджетной политики³. Выходит, ради бюджетной наполняемости можно пожертвовать базовыми принципами и нормами.

Особенностями ситуации можно объяснить многое, но не оправдать действия «напролом». Цивилизованный путь, очевидно, состоит в том, чтобы принять комплекс норм о чрезвычайном налогообложении, которые помогут избежать как излишней социальной напряженности,

¹ Марина Цветаева.

² Афоризм Козьмы Прутков.

³ *Алексей Сазонов*: на бумаге или в цифре — налоги остаются неизменными. Сайт Минфина России. 28.06.2023. URL: <https://minfin.gov.ru>.

так и крайних волюнтаристских проявлений. К таким проявлениям можно отнести и современную практику разрастания ситуативных фискальных платежей, относящихся по своей природе к косвенным налогам. Она все больше напоминает ельцинский период со множеством налогов и сборов всех уровней. А если обратиться к более ранним эпохам — времена Петра I. Многие налоги и сборы (в том числе пресловутый налог на бороды), которые вводились тогда на содержание армии, не были ни унифицированы, ни упорядочены.

Первый русский экономист-теоретик И.Т. Посошков в знаменитой «Книге о скудности и богатстве» (1724) сетовал на засилье мелких разрозненных бессистемных платежей: «Мелочный сбор, мелок он и есть. Токмо людям турбация великая».

Ну что ж, не в первый раз турбация.

С.Г. Пепеляев,
*кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
Юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, адвокат,
главный редактор журнала «Налоговед»*

ПОНИМАНИЕ ДОХОДА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ В КОНТЕКСТЕ СОВЕРШЕНИЯ КОРПОРАТИВНЫХ ОПЕРАЦИЙ (репортаж, 14 марта 2025 г.)

14 марта 2025 г., в день открытия XXII научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» прошла панельная дискуссия. Основой для нее стало Постановление КС РФ от 21 января 2025 г. № 2-П о налоговых последствиях передачи обществом с ограниченной ответственностью имущества выходящему участнику в счет действительной стоимости доли.

Участники дискуссии:

Е.И. Келих, заместитель начальника отдела сопровождения споров в высших судах и внешних коммуникаций Правового управления ФНС России;

К.Ю. Литвинова, партнер «Пепеляев Групп», адвокат;

П.А. Попов, ассистент кафедры финансового права Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, адвокат;

С.Ю. Филиппова, д-р юрид. наук, профессор кафедры коммерческого права и основ правоведения Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова.

Первая часть дискуссии была посвящена формально-юридическим аспектам выхода участника из общества с ограниченной ответственностью, вторая часть – подходам к оценке экономической сути этих действий для общества и участника, а соответственно, к их налоговым последствиям, как в рамках действующего законодательства, так и с учетом его возможных изменений, которые предстоит разработать и принять на основании Постановления Конституционного Суда РФ.

Участники обсудили два возможных подхода к налогообложению выхода из общества и смежных операций:

- внесение вкладов в уставный капитал, в имущество;
- передача имущества ликвидируемого общества.

Основной вывод, который сделали участники дискуссии, состоит в желательности ясного и целостного подхода законодателя, даже если из двух возможных подходов будет избран более строгий. Участники отметили, что в выбранной теме есть множество и других смежных вопросов, их обсуждение стоит продолжить в рамках проводимой конференции.

Запись дискуссии доступна на официальном канале Юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ КРИТЕРИИ НАЛОГОВОГО НОРМОТВОРЧЕСТВА

(репортаж, 28 марта 2025 г.)

28 марта 2025 г., в день окончания XXII научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации», прошла панельная дискуссия.

Участники дискуссии:

К.И. Байгозин, начальник Управления конституционных основ публичного права Конституционного Суда РФ;

П.Д. Блохин, канд. юрид. наук, заведующий кафедрой конституционного и административного права НИУ Высшая школа экономики – Санкт-Петербург;

Д.В. Винницкий, д-р юрид. наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральского государственного юридического университета им. В.Ф. Яковлева, директор Института права БРИКС;

Е.В. Клинкарова, канд. юрид. наук, доцент кафедры административного и финансового права Санкт-Петербургского государственного университета;

Е.А. Кравицова, судья Арбитражного суда Уральского округа;

Д.А. Курочкин, канд. юрид. наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой финансового права по учебной работе Уральского государственного юридического университета имени В.Ф. Яковлева, ответственный секретарь Института права БРИКС;

Н.С. Малютин, канд. юрид. наук, доцент кафедры конституционного и муниципального права Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова;

П.А. Попов, ассистент кафедры финансового права Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, адвокат;

Е.В. Пустовалов, канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета им. В.Ф. Яковлева;

И.А. Раков, канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета им. В.Ф. Яковлева;

А.В. Реут, канд. юрид. наук, доцент кафедры налогового права Московского государственного юридического университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА);

А.Г. Рылик, заместитель руководителя аппарата Комитета Государственной Думы ФС РФ по государственному строительству и законодательству;

М.С. Сикач, адвокат, один из авторов позиции группы депутатов Государственной Думы ФС РФ о проверке конституционности повышения судебных пошлин;

И.В. Хаменушко, канд. юрид. наук, заведующий кафедрой финансового права Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, доцент.

Модератор — *С.А. Сосновский*, канд. юрид. наук, доц. Юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета.

1. Постановка проблемы

Открывая обсуждение, модератор привел примеры резких изменений, внесенных в содержание налоговых законопроектов на стадии второго чтения в Госдуме: торговый сбор, повышение госпошлин, отчисления за рекламу в сети Интернет, внесение в 2024 г. поправок в правила ст. 164 НК РФ о нулевой ставке НДС при международной перевозке и др. **С.А. Сосновский** заметил, что большинство налоговых законопроектов вносится Правительством РФ, и предложил начать дискуссию о законотворческом процессе со стадии их разработки.

По словам **Д.А. Курочкина**, стадия планирования законопроектной деятельности — важный этап: именно в этот момент выстраиваются определенные логика и последовательность законотворческого процесса в будущем. Всем участникам этого процесса, а также широкому кругу лиц (налогоплательщикам, если мы говорим о налоговых законопроектах) важно знать, какие поправки могут быть внесены в налоговый закон и как будет развиваться налоговое нормотворчество в целом. Но пока на практике этот этап планирования никак не определяет содержание дальнейших стадий законотворческого процесса.

На правах основного субъекта законодательной инициативы по налоговым вопросам Правительство РФ осуществляет планирование законотворческого процесса, ежегодно утверждает план законотворческой деятельности. Однако практика показывает многократные и порой кардинальные отступления от него. Так, в плане на 2024 г. предусмотрен один налоговый законопроект, касающийся изменений

в главу о государственной пошлине, но на деле в Госдуму был внесен и в итоге принят комплекс поправок во множество глав Налогового кодекса РФ, объем которых кратно превысил изначально намеченный.

Следует предположить, что между планированием и самой законопроектной деятельностью должна быть более тесная связь. Добиться этого помогут:

1. Сценарное планирование изменений налогового закона с тем, чтобы сразу показать, что есть базовый сценарий развития закона, а есть антикризисный, основанный на наступлении негативных факторов. И в зависимости от внешних и внутренних обстоятельств изменения закона могут быть двух видов. Но о таких вариантах все будут знать заранее и ни для кого не будет неожиданностью пакет антикризисных законопроектов.

2. Периодическая, например ежеквартальная, корректировка плана с учетом изменений в политике и экономике, а также принимая во внимание текущий законодательный процесс.

3. Обязательное обоснование для внеплановых законопроектов, в целом более сложный порог их входа в парламент. Возможен и более радикальный вариант: запрет на внесение внеплановых законопроектов, за исключением форс-мажорных ситуаций.

4. Еще на стадии включения законопроекта в план моделирование того, какие эффекты он может вызвать, если будет принят. Это можно реализовать с помощью ИИ, что позволит на самом раннем этапе отсеять явно неэффективные или сложно прогнозируемые по последствиям законопроекты.

Модератор уточнил, актом какой юридической силы можно закрепить эти предложения. Докладчик пояснил, что если речь идет о деятельности Правительства РФ, то его же актом. Если же мы говорим о введении дополнительных условий для внеплановых законопроектов — только федеральным законом.

2. Подходы к правовому значению чтений законопроектов

Модератор предложил обсудить, в чем суть отличий предметов первого и второго чтения законопроекта, как это закреплено в Регламенте Государственной Думы.

Существует два подхода к смыслу этих отличий:

- 1) только удобство организации законотворческой процедуры, внутренняя процедура, не имеющая правового значения вне парламента;
- 2) правовая гарантия качества законотворчества, направленная на утверждение каждого значимого изменения два раза.

К.В. Байгозин обозначил выработанные Конституционным Судом РФ правовые позиции по вопросам соблюдения законодательной процедуры. Он напомнил, что Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» (ст. 86) прямо закрепляет возможность проверки нормативного акта с точки зрения не только его содержания, но и порядка принятия. Такая возможность реализуема специальными заявителями — публичными органами, сенаторами и депутатами.

Первые решения по рассматриваемой проблеме были приняты более 20 лет назад, например постановления КС РФ от 20 июля 1999 г. № 12-П (нарушение принципа личного участия в голосовании) и от 5 июля 2001 г. № 11-П (изменение концепции акта на этапе внесения поправок к нему). Применительно к налоговой сфере наиболее упоминаемым признается Определение КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152-О об установлении торгового сбора.

Судом сформулированы базовые принципы:

- соблюдение Государственной Думой процедур законодательной деятельности вытекает из требований Конституции РФ, и их нарушение недопустимо;
- изменение концепции акта не может происходить на этапе внесения поправок к нему.

Вместе с тем важно установить, была ли искажена действительная воля законодателя. Для этого могут исследоваться стенограммы пленарных заседаний, таблицы поправок к законопроекту, содержание заключений Правительства РФ и др.

В конечном счете не любые процедурные отклонения, связанные с принятием нормативного акта, автоматически влекут признание его неконституционным. Стоит заметить, что такой компромиссный вывод в целом согласуется с правовой доктриной применительно к различным отраслевым аспектам. К примеру, в налоговом праве не все, а только существенные процедурные нарушения влекут признание решений налогового органа незаконными.

В любом случае страховочным механизмом служит возможность проверить акт на соответствие Конституции РФ непосредственно по содержанию его норм. Это доступно гражданам при обращении в Конституционный Суд РФ с жалобой по их конкретным судебным делам, в которых был применен нормативный акт в истолковании, свидетельствующем о нарушении конституционных прав.

Н.С. Малютин представил данные, из которых следует, что Правительство РФ вносит все же не большинство налоговых законопроектов:

в 2024 г. на рассмотрении было 38 проектов законов с изменениями в Налоговый кодекс РФ, лишь 9 из них — правительственные; доля правительственных законопроектов за последние 15 лет составляет около трети. При этом депутаты самостоятельны в инициировании поправок и не придерживаются каких-либо концепции, плана. Особо активными они становятся в последние год-полтора работы Госдумы соответствующего созыва в свете предстоящих выборов и интереса к переизбранию.

Согласно ст. 122 Регламента Госдумы ответственный комитет формирует отдельную таблицу поправок с нормами, которые изменяют концепцию законопроекта, а потому предлагаются к отклонению. Но что такое концепция законопроекта? Вероятно, новый предмет, новые цели, права и обязанности, которые появятся в результате его принятия, но в изначальном тексте отсутствовали. А изменение налоговой ставки, сроков уплаты налога признается изменением концепции законопроекта?

Не стоит обходить вниманием и распространенное сегодня оперативное законотворчество, когда есть задача в короткий срок принять нормативно-правовой акт. Бывают и спонтанные предложения депутатов уже при обсуждении законопроекта, которые также меняют его текст, — так называемые поправки с голоса, заявляемые в процессе рассмотрения проекта во втором чтении на пленарном заседании нижней палаты. В таких ситуациях высоки риски, что концепция законопроекта изменится в процессе его рассмотрения. Между тем роль концепции велика, и ей надо следовать, еще на стадии планирования создавать внятный текст, понятный «конечному потребителю» — тем, кто будет исполнять принятый закон.

Говоря о приведенной статистике, **С.А. Сосновский** заметил, что считать можно по-разному: не только по количеству законопроектов, внесенных в Госдуму, но и по количеству в итоге принятых, а таких в налоговой сфере больше от Правительства РФ.

Возвращаясь к дискуссии, модератор задал два вопроса. Могут ли в разных сферах применяться разные подходы, в частности, для налоговых законопроектов более строгий? Есть ли за рубежом примеры таких отличий по сферам регулирования?

Д.В. Винницкий начал с того, что конституционно-правовые критерии налогового нормотворчества должны быть тесно связаны с принципом определенности. В российской практике слишком много судебных споров, связанных с пониманием смысла налоговой нормы как такового: налогоплательщик и налоговые органы не могут достоверно

установить, какую конкретно модель поведения (какой механизм расчета налога) предусмотрел законодатель. Типичные примеры – споры в сфере расчета НДС, восстановления НДС, в сфере определения объекта обложения налогом на имущество организаций.

К сожалению, российские суды к исполнению предписаний, следующих из принципа определенности, пока относятся несколько снисходительно. В итоге отмеченные категории споров проходят все судебные инстанции в течение не одного года, при полном понимании юридических фактов дела даются самые различные варианты толкования соответствующей налоговой нормы, а в Конституционном Суде РФ с легкостью констатируется, что норма, смысл которой участники спора не могут достоверно установить, достаточно определена и «ее формулировка не исключает ее истолкование в конституционно-правовом смысле». Выглядит такое развитие ситуации странно. По мнению докладчика, должны действовать более жесткие требования к соблюдению принципа определенности.

Но выше было отмечено материально-правовое измерение принципа определенности и конституционно-правовых критериев нормотворчества и его объективированного результата. С процессуальной стороны, т.е. с позиции налогового законодательного процесса, также могут быть выделены сходные проблемы. Не всегда правоприменитель может понять порядок принятия налогового закона, основания и причины появления уточнений и дополнений (поправок) по мере прохождения того или иного чтения. Напомним, что в бюджетном законодательстве есть понятие бюджетного процесса, он урегулирован на всех этапах, в частности урегулирован каждый этап рассмотрения бюджета и его исполнение. В налоговом законодательном процессе этого нет, хотя можно было бы кое-что позаимствовать: определенность, предсказуемость.

Чтобы решить поставленные вопросы, надо не только ужесточить положения Регламента Госдумы. На длительную перспективу нужны более требовательные позиции Конституционного Суда РФ в части толкования принципа определенности налогообложения, ясности налоговой нормы, предсказуемости налогового законодательного процесса и раскрытия оснований и причин появления изменений в текстах законопроектов по мере того, как они проходят процедуру принятия в законодательном органе.

О доктрине единства предмета рассказал **П.Д. Блохин**. Ее суть в том, что принимается один нормативный акт по одному вопросу (предмету). Доктрина действует с I в. н.э., появилась еще в Римской империи и применяется во многих юрисдикциях. Если она не соблюдается, суд