

УДК 342.565
ББК 67.402.23
Н23

Составитель – *М.В. Завязочникова*

Н23 **Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года** : по материалам XV Междунар. науч.-практ. конф. 13–14 апреля 2018 г., Москва : [сборник] / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2019. – 348 с.

ISBN 978-5-8354-1522-9 (в обл.)

В сборник включены материалы XV Международной научно-практической конференции, которая состоялась в апреле 2018 г. в Москве.

На конференции проанализированы работа Конституционного Суда РФ в 2017 г., его ключевые решения по налогам. Авторы статей также рассматривают вопросы налогообложения и правоприменения, которые требуют разрешения Конституционным Судом РФ.

Сборник содержит Резолюцию конференции, выработанную ее участниками по итогам работы, перечень решений и обзор правовых позиций Конституционного Суда РФ за 2017 г.

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

УДК 342.565
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-8354-1522-9

© Юридическая компания «Пепеляев Групп», 2019
© Издательство «Статут», оформление, 2019

ПРЕДИСЛОВИЕ

Статистические данные свидетельствуют, что в последние пять лет в России темп роста налоговых изъятий из экономики в 30 раз превышал темп роста самой экономики.

Непропорциональный рост налоговой нагрузки объясняется разными факторами, в том числе неоправданным ужесточением налогового администрирования.

Из-за слабости судов, их подверженности политическим влияниям сложились тепличные условия для тенденциозного развития концепций недобросовестности налогоплательщика и необоснованной налоговой выгоды, скрытого расширения компетенции налоговых органов, сужения прав налогоплательщиков на защиту.

В этих условиях все, конечно, ждут, что Конституционный Суд РФ продолжит уделять налогово-правовой сфере особое внимание. И хотя он значительно усилил свою активность в этом направлении и действует, вероятно, на пределе возможностей, еще есть резервы для укрепления обоснованности его позиций, улучшения качества текстов судебных актов, повышения уровня экспертной подготовки и разъяснительной работы.

На эти и другие аспекты актуальной налоговой практики и деятельности Конституционного Суда РФ обращают внимание авторы настоящего сборника – участники XV Международной конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации», состоявшейся 13–14 апреля 2018 г. в МГУ им. М.В. Ломоносова при поддержке журнала «Налоговед».

С уважением,
С.Г. Пепеляев,
*управляющий партнер
юридической компании «Пепеляев Групп»,
главный редактор журнала «Налоговед»,
кандидат юридических наук*

СПИСОК ОРГАНИЗАЦИЙ – УЧАСТНИЦ КОНФЕРЕНЦИИ

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ

Конституционный Суд РФ

Аппарат Уполномоченного по защите прав предпринимателей
в Иркутской области

Комитет по управлению государственным имуществом Иркутской
области

ВУЗЫ И НАУЧНЫЕ УЧРЕЖДЕНИЯ

Волгоградский институт управления – филиал РАНХиГС
Высшая школа государственного аудита (факультет) МГУ
им. М.В. Ломоносова

Институт государства и права Российской академии наук

Институт законодательства и сравнительного правоведения
при Правительстве РФ

Кемеровский государственный университет

Московский государственный институт международных отношений
(университет) МИД России (МГИМО МИД России)

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского

Орловский государственный университет им. И.С. Тургенева

Российский государственный университет правосудия
(Центральный филиал)

Российский государственный университет правосудия
(Приволжский филиал)

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова

Санкт-Петербургский государственный университет

Финансовый университет при Правительстве РФ

Humboldt Universität (г. Берлин, ФРГ)

КОМПАНИИ И ОБЩЕСТВЕННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ, СМИ

АО «Газпром-Медиа Холдинг»

АО «Концерн «Гранит-Электрон»

Группа компаний «Налоги и финансовое право» (г. Екатеринбург)

Журнал «Налоговед»

Коллегия адвокатов «АртЛекс»

ООО «АрДиАй Консалтинг»

ООО «Аудит Хаус»

ООО ВС Консалт

ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы»

ООО «Фидуция»

ООО «ФинЭкспертиза»

Палата налоговых консультантов

ПАО «Газпром нефть»

Проект «Налог.Поддержка»

ЦЭЭ «Налоги и финансовое право»

Школа права «СТАТУТ»

Юридическая компания «Лекс Либерти»

Юридическая компания «Пепеляев Групп»

Юридическая компания «ТАКСОЛОДЖИ»

Юридическая фирма AEQUITAS

Юридическая компания NautaDutilh (г. Брюссель, Бельгия)

Юридическая компания Felicity Law (Москва)

РЕЗОЛЮЦИЯ
XV Международной научно-практической конференции
«Налоговое право в решениях
Конституционного Суда Российской Федерации
2017 года»

Участники конференции обсудили вопросы теории и практики налогообложения в решениях Конституционного Суда РФ, принятых в 2017 г., а также перспективы развития налогового права в России.

Проявляя конструктивность, сдержанность и уважительность в оценках решений Конституционного Суда РФ за истекший «конституционно-отчетный налоговый период», участники признали осознание Судом ответственности за формирующийся налогово-правовой климат в стране и надлежащую защиту конституционного строя, отметили равнодушие судей и сотрудников аппарата к финансовым и правовым проблемам государства и российских налогоплательщиков.

По итогам дискуссии были сделаны следующие выводы.

1. В 2017 г. Конституционный Суд РФ принял пять постановлений и почти 100 определений по вопросам налогообложения, что больше, чем когда-либо в прежние годы. Увеличение числа «налоговых» решений, вынесенных в форме не только определений, но и постановлений, отражает стремление Суда не оставить без рассмотрения существенные налогово-правовые проблемы. Постановления от 10 июля 2017 г. № 19-П, от 11 августа 2017 г. № 20-П и от 28 ноября 2017 г. № 34-П защитили права налогоплательщиков.

2. Изменения в Регламенте Конституционного Суда РФ, принятые 10 октября 2017 г., позволили широкому кругу лиц направлять в Суд инициативные научные заключения. Граждане, заинтересованные в сохранении конституционных гарантий в налоговой сфере, активно воспользовались этим правом, рассчитывая, что их мнение будет услышано Судом и учтено при формировании правовых позиций. Целесообразно рассмотреть возможность публикации таких заключений на сайте Конституционного Суда РФ.

3. Не все постановления по налогам, принятые в 2017 г., содержат конституционно-правовые позиции. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 10 июля 2017 г. № 19-П предложено правильное толкование действующего законодательства по вопросу о классификации ввозимых товаров, что относится к компетенции других судов. Рассмотрение таких дел не может считаться выполнением Конституционным Судом РФ своих непосредственных функций, отвлекает внимание от решения действительно значимых конституционно-правовых проблем.

В случае выявления вопросов, которые не были решены на других уровнях государственной защиты, необходимо принимать жалобы к рассмотрению для того, чтобы выявить системные конституционно-правовые дефекты в деятельности судов, не позволяющие решать возникающие вопросы в ординарном порядке.

4. Мотивировочная часть некоторых решений Конституционного Суда РФ по наиболее важным налоговым проблемам страдает отсутствием надежной опоры на российское налоговое законодательство, Конституцию РФ и нормы международного права, составляющие часть российской правовой системы, на прежние правовые позиции Суда. Так, в постановлениях от 24 марта 2017 г. № 9-П и от 8 декабря 2017 г. № 39-П отсутствует внутренняя логика, в результате выводы не следуют с неизбежностью из аргументов, правовая аргументация заменена бездоказательными утверждениями, а научный анализ — общими фразами и штампами. Когда Конституционный Суд РФ не отвечает четко на вопрос «Почему?», это лишает его решения убедительности, достоверности и последовательности, его выводы нельзя квалифицировать как правовые позиции, то есть надлежаще основанные на праве подходы.

5. В 2015–2016 гг. Конституционный Суд РФ отказал частным субъектам в возможности применения гражданско-правовых инструментов для защиты своих прав и законных интересов в отношениях, вытекающих из административно-правовых (публичных) отношений¹. Признание Судом в 2017 г. возможности использования гражданско-правовых инструментов в связи с необходимостью обеспечения публичных потребностей в условиях законодательного суверенитета государства означает явное нарушение баланса публичных и частных интересов.

¹ Определения Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2015 г. № 2737-О-Р по ходатайству Минфина России об официальном разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 17 июня 2013 г. № 13-П, от 9 февраля 2016 г. № 213-О по запросу Верховного Суда РФ о проверке конституционности ст. 32.2 КоАП РФ.

6. Совокупность судебных актов Конституционного Суда РФ, рассматриваемых во взаимосвязи (постановления от 31 мая 2016 г. № 14-П, от 23 марта 2017 г. № 9-П, от 8 декабря 2017 г. № 39-П), отражает эрозию базовых ценностей налогового права, таких как законность и законная форма установления налога, правовая определенность, личный характер налоговой обязанности, недопустимость незаконного ограничения прав граждан, определение полномочий органов государственного управления строго законом на основе разграничительного принципа (принципа компетенций).

7. Необоснованное создание Конституционным Судом РФ новых правовых сущностей («налоговый вред») приводит к опасному смешению публичного права и частного права, у которых принципиально разные цели и методы правового регулирования. На практике это ведет к властному произволу и попранию конституционных прав граждан.

8. Конституционному Суду РФ следует оценивать все последствия своих решений: сиюминутная помощь в наполнении бюджета неправовыми средствами приводит к утрате доверия граждан к государству (закону, суду, чиновнику), а также к снижению деловой активности организаций и желания занимать в них руководящие и «налоговозначимые» должности, уменьшению налоговой базы, увеличению теневого сектора.

Создается риск дезорганизации не только налогового, но и гражданского права: воспользовавшись «рецептами» Суда, в хозяйственных отношениях истцы могут без законных оснований требовать взыскания убытков (вреда) не только с ответчиков — юридических лиц, но и с их руководителей в обход корпоративного законодательства и законодательства о банкротстве.

9. Недостаточная строгость конституционно-правовых оценок приводит к умалению репутации Конституционного Суда РФ в глазах других государственных органов. Так, письмо ФНС России от 9 января 2018 г. № СА-4-18/45@ об использовании Постановления Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П в работе налоговых органов в незаконной процедуре (в отсутствие запроса в Конституционный Суд РФ о разъяснении Постановления) дополняет его и фактически преодолевает конституционные запреты, установленные Судом.

10. Необходимо сформировать критерии для оценки допустимой налоговой минимизации при дроблении бизнеса. Особое мнение судьи К.В. Арановского свидетельствует, что Определение Конституционного Суда РФ от 14 апреля 2017 г. № 1440-О не позволило приблизиться к решению этой задачи.

Схемы с дроблением следует рассматривать не как уклонение (налоговое мошенничество), а как злоупотребление правом. В вопросах преследования за дробление бизнеса необходимо определиться с целями и основаниями уголовной ответственности за налоговые преступления, обеспечить полный учет ранее уплаченных налогов при определении размера налоговой выгоды, а также соблюдение законодательного запрета на внесудебное взыскание в случае изменения юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика (подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ).

11. С учетом возросшего значения кадастровой стоимости в системе имущественного налогообложения граждан следует положительно оценить компенсацию налогоплательщикам их расходов, связанных с устранением допущенных при проведении кадастровой оценки имущества возможных ошибок (Постановление Конституционного Суда РФ от 11 июля 2017 г. № 20-П).

Результаты массовой оценки выступают промежуточным итогом кадастровой оценки. Оспаривание кадастровой стоимости путем установления индивидуальной рыночной стоимости – это второй этап кадастровой оценки, инициируемый самим налогоплательщиком в целях определения налогового обязательства в размере не большем, чем это установлено законом. Расходы налогоплательщика по сути представляют собой расходы на проведение кадастровой оценки в преломлении к конкретному объекту недвижимости и потому должны быть возмещены государством.

12. С точки зрения принципов правовой определенности, экономического основания налога, равенства и соразмерного ограничения прав заслуживает внимания Конституционного Суда РФ проблема отсутствия при взимании НДС синхронности использования вычетов по приобретаемым товарам и восстановления вычета по предоплате. На практике на покупателей, принимавших к вычету суммы НДС с предоплаты, возлагается обязанность восстанавливать вычеты в том периоде, когда продавец реализовал товар и выставил счет-фактуру, независимо от того, принимается ли в данном налоговом периоде покупателем к вычету сумма НДС по приобретенным товарам. Это нарушает принципы экономического основания и нейтральности НДС.

13. Конституционному Суду РФ следует обратить внимание на проблему определения места оказания услуг по перевозке, в том числе по международной перевозке, для целей НДС. Действующие нормы гл. 21 НК РФ не учитывают специфики деятельности транспортных компаний при перевозке на экспорт рыбопродукции, добытой

в исключительной экономической зоне Российской Федерации, и ставят российскую рыбодобычу в неконкурентные условия.

14. Необходимо устранить пробелы в законе, препятствующие полноценной реализации конституционных прав граждан:

– ст. 211 АПК РФ не предусматривает возможности пересмотра дела в Конституционном Суде РФ на основании отказных постановления или определения этого Суда с позитивной для заявителя правовой позицией;

– налоговое законодательство по-прежнему не содержит всех публичных платежей, подлежащих внесению в бюджет, и их квалифицирующих признаков, в связи с чем сохраняется неопределенность совокупной публично-фискальной нагрузки налогоплательщиков;

– АПК РФ не содержит такого основания для пересмотра судебных актов коллегией Верховного Суда РФ, как отсутствие единообразия судебной практики, в то время как активности Президиума Верховного Суда РФ в этом направлении не наблюдается на протяжении уже нескольких лет.

15. Динамичное развитие общественных отношений и сопутствующее этому изменение налогово-правовой реальности требует от Конституционного Суда РФ оперативного реагирования. В целях обеспечения эволюционного пути развития государства и права в России необходимо дать конституционную оценку:

– судебной практике привлечения к ответственности за не уплаченные контрагентом налоги – ответственности явно несоразмерной, не учитывающей причастность налогоплательщика к нарушениям и его осмотрительность (как это предлагается в официальных разъяснениях ст. 541 НК РФ);

– практике отказа от полной налоговой реконструкции при выявлении необоснованной налоговой выгоды и официальным разъяснениям ФНС России ст. 541 НК РФ, отрицающим такую возможность.

16. Повышение сверх ставки Банка России размера пеней в случае несвоевременной уплаты или необоснованного возмещения налога (ст. 75 и 1761 НК РФ) вносит правовую неопределенность в природу пеней и нарушает конституционный принцип равной защиты прав собственности независимо от ее формы. В Определении Конституционного Суда РФ от 25 января 2018 г. № 16-О эти проблемы не решены.

17. Сопоставление правовых позиций, изложенных в постановлениях Конституционного Суда РФ от 17 октября 2017 г. № 24-П и от 28 ноября 2017 г. № 34-П, позволяет заключить, что отказные определения судей Верховного Суда РФ влияют на практику судов,

но не могут быть использованы для пересмотра судебных актов по новым обстоятельствам.

Неопределенность статуса определений судей Верховного Суда РФ, несмотря на признанную Конституционным Судом РФ их возможность становиться практикообразующими, не позволяет налогоплательщикам своевременно и эффективно определять налоговые риски.

Следует признать определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ, принятые по результатам рассмотрения дел по существу, а также формируемые на их основе обзоры практики, утверждаемые Президиумом Верховного Суда РФ, самостоятельными источниками правового регулирования налоговых правоотношений.

18. Чтобы обеспечить реализацию принципа доверия граждан к государству, законодателю необходимо обратить внимание на значимость переходных положений в проектах нормативных правовых актов, в первую очередь с целью предоставления налогоплательщикам возможности в течение достаточного времени адаптироваться к вносимым изменениям.

14 апреля 2018 г.,
Москва

АННОТАЦИИ К СТАТЬЯМ СБОРНИКА

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА И КОНСТИТУЦИОННОЕ ПРАВОСУДИЕ

Х.В. Пешкова

Влияние российской политики на правовые позиции Конституционного Суда РФ: проблемы и перспективы

Все более актуальными становятся вопросы бюджета — легальные возможности его формирования, усиления бремени налогообложения различных форм хозяйственной и имущественной активности граждан и организаций. Однако фискальным потугам государства коррелирует необходимость защиты граждан от необоснованных платежных обязанностей, уменьшения бюджетного финансирования, ограничивающих права и свободы граждан. В связи с этим многие вопросы ставятся перед КС РФ — в рамках толкования им финансового законодательства. Но за последний период обращения в КС РФ по поводу платежей, толкования финансового законодательства носят политический характер, в основном будучи инициированными депутатами и госорганами.

К.А. Сасов

Конституционный Суд РФ о конституционных принципах в налоговом праве

На примере рассмотренного КС РФ дела по жалобам гр. Г.Г. Ахмадеевой и др. о нарушении их конституционных прав в связи с взысканием с них как с физических лиц налоговой недоимки организаций, в которых они работали, сделан вывод о том, что налоги перешли в категорию возмещения убытков бюджета, т.е. налог следует судьбе потребностей бюджета, а не экономических возможностей налогоплательщиков.

НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ И ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫЕ ИНСТИТУТЫ

Ю.А. Крохина

Взыскание с физического лица неправомерно предоставленного вычета по НДФЛ

В Постановлении КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П сформулирована правовая позиция о взыскании вычета по НДФЛ с физического лица, если таковой был неправомерно ему предоставлен. В рассмотренной Судом ситуации при возмещении имущественного налогового вычета произошел излишний расход бюджета. Анализ процедуры санкционирования возмещения обозначенных сумм позволяет сделать вывод, что без разрешительного акта налогового органа подобный расход бюджета был бы невозможен. Значит, и возвращать неправомерно осуществленный перерасход бюджетных средств должен администратор подобных расходов – налоговый орган.

С.Г. Пепеляев

О различии экономических и юридических оценок последствий неуплаты налога

Существуют обоснованные сомнения в том, следует ли неисполнение/не полное исполнение публично-правовой обязанности по уплате налога признавать вредом/ущербом в правовом понимании/значении.

О.И. Лютова

Применение понятия вреда (ущерба) к налоговым отношениям

Для возмещения ущерба бюджету, причиненного налоговыми преступлениями, в отсутствие необходимого регулирования в НК РФ используются нормы гражданского законодательства. Но сложившаяся практика и научные исследования показывают, что процедуре взыскания налоговой недоимки гражданско-правовыми средствами недостает качественного обоснования.

Ю.В. Леднева

Гражданский иск в уголовных делах о налоговых преступлениях

Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П меняет практику применения института гражданского иска в уголовных делах о налоговых преступлениях. Проанализированы дискуссионные положения Постановления, перечислены выводы Суда, заслуживающие одобрения.

Э.М. Цыганков

Об ответственности физического лица за деяния лица юридического и о необходимости выявления причинно-следственных связей между преступлением и его последствиями

Автор анализирует Постановление КС РФ № 39-П, делая вывод о том, что в порыве борьбы в защиту интересов публично-правового образования Суд забыл об интересах других лиц. Конституционный суд пришел к выводу о том, что физическое лицо, доведшее организацию до состояния ее неспособности рассчитаться с бюджетом, должно компенсировать вред, причиненный публичному образованию. А как же иные кредиторы? Но о них Суд ничего не говорит.

А. Бланкенагель

Гражданско-правовая ответственность за налоговые долги

Постановление № 39-П, в котором КС РФ одобрил практику налоговых органов реализовать при неуплате налогов юридическими лицами соответствующие налоговые требования в виде возмещения вреда от занятых в юридическом лице физических лиц, вызывает много вопросов. Автор анализирует правовые позиции Суда, а также рассказывает о регулировании ответственности физических лиц за налоговые долги юридических лиц в ФРГ.

КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НДС

А.Д. Шелкунов

Правовая природа НДС и проблема определения момента восстановления вычетов по авансам

Отсутствие единообразия в вопросе о том, с какого момента восстанавливаются вычеты по НДС, примененные в отношении авансов, приводит к налоговым спорам. Для их разрешения следует учитывать налоговый период, в котором налогоплательщик принял к учету приобретенные товары, работы или услуги.

К.Ю. Литвинова, И.Б. Штукмастер

Территориальный принцип взимания НДС и единое экономическое пространство Российской Федерации

Проанализированы случаи дискриминации при налогообложении экспортных перевозок рыбы, выловленной в исключительной экономической зоне. Причины недоступности налогового вычета для

транспортных компаний, осуществляющих такие перевозки, авторы статьи находят в дефектном законодательном регулировании.

Л.П. Крехалева

Дело ООО «Мишутка»: ставка НДС на товары с принадлежностями

В Постановлении № 19-П КС РФ не признал неконституционными оспариваемые нормы НК РФ, но указал, что решения, принятые по делу заявителя, расходящиеся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным КС РФ, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий. Однако при пересмотре решения арбитражного суда выяснилось, что в АПК РФ нет нормы о пересмотре по новым обстоятельствам по Постановлению КС РФ, содержащему толкование. Кроме того, по мнению автора, ситуация, когда из всей судебной системы КС РФ первый и единственный, кто нашел и применил правильную норму, ненормальна.

ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА:

НЕРЕШЕННЫЕ КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ

К.А. Пономарева

Конституционный Суд РФ о борьбе с налоговыми злоупотреблениями: на примере Определения от 4 июля 2017 г. № 1440-О

Разрешение споров, связанных с дроблением бизнеса, — яркая иллюстрация динамичности судебной практики в сфере налогообложения. Вместе с тем остается нерешенной проблема субъективной оценки действий налогоплательщика исходя из обстоятельств налогового спора. По мнению автора, схемы с дроблением следует рассматривать не как уклонение от налогообложения, а как злоупотребление правом.

Н.Л. Файзрахманова, А.В. Шендерюк

Дробление бизнеса: перечень конституционно-правовых проблем

Перечислены проблемы, которые требуют разрешения на уровне КС РФ. Особо остро стоит вопрос о разграничении легального структурирования и искусственного дробления бизнеса. Другим важным аспектом дел по дроблению бизнеса, связанных с переквалификацией правоотношений и статуса налогоплательщика, является необходимость налоговой реконструкции. Стоит вопрос и о необходимости соблюдения судебной процедуры взыскания налогов, предусмотренной подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ.

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Ю.В. Федонина

О соблюдении принципа равенства налогоплательщиков при установлении льгот по уплате страховых взносов

В Определении КС РФ № 247-О рассмотрены положения Федерального закона № 212-ФЗ, впоследствии с небольшими изменениями перенесенные в ст. 427 НК РФ. Они устанавливают условия применения вновь созданными организациями пониженных тарифов страховых взносов. Вывод Суда о необходимости соблюдения требования об уровне среднесписочной численности работников за расчетный период (календарный год) вызывает вопросы.

С.М. Миронова

Кадастровая стоимость в системе имущественного налогообложения: конституционно-правовые аспекты

Практика показывает, что судебный порядок оспаривания кадастровой стоимости более привлекательный. Вместе с тем до недавнего времени суды не возмещали административному истцу расходы, связанные с обращением в суд. Конституционный Суд РФ в Постановлении № 20-П указал на эту проблему законодателю. Но до сих пор вопрос остается нерешенным.

А.А. Артемьев

Налоговые последствия при ввозе товаров ЕАЭС с территории особой экономической зоны на остальную часть территории России (конституционные аспекты)

Налоговые последствия такого ввоза, установленные для резидентов ОЭЗ, нуждаются в «тонкой настройке» с учетом основных принципов налогообложения. Автор ставит проблему.

С.Д. Пименов

Вопросы правосубъектности в решениях Конституционного Суда РФ 2017 г.

Конституционный Суд РФ своей практикой оказывает непосредственное влияние на правосубъектность налоговых органов. Разрешая налоговым органам использовать нормы гражданского права при осуществлении своих полномочий, Суд тем не менее не обращает внимания на то, что такое право не вытекает непосредственно из норм законодательства о налогах и сборах.

К. Демейер

Международный опыт разрешения правовых проблем, связанных с расширением электронного документооборота в налоговых отношениях

Описав вопросы диджитализации в гражданском судопроизводстве и налоговых процедурах в Бельгии, приведя примеры из практики, автор обращает внимание на основные проблемы, которые волнуют юридическое сообщество: соблюдение принципов равенства и отсутствия дискриминации; соблюдение права доступа к правосудию.

**КОНСТИТУЦИОННЫЕ ПРЕДЕЛЫ ОБЯЗАННОСТЕЙ
НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ**

М.В. Юзвак

Проблемы исполнения обязанности по уплате НДС при приобретении публичного имущества

Рассматривая вопрос налоговых последствий, которые возникают у налогового агента, не удержавшего НДС при приобретении публичного имущества, автор приходит к выводу, что действующее регулирование и практика его применения требуют проверки на соответствие Конституции РФ.

А.В. Кириллов, А.Э. Айдинян

Действует ли принцип «налоговой нейтральности» для налогового агента, выплачивающего доходы за рубеж?

Взыскание налога на доход, полученный иностранной организацией от источника в Российской Федерации, за счет собственных средств российского налогового агента противоречит принципу нейтральности. Однако КС РФ в недавнем решении выразил иную позицию.

ДЕЙСТВИЕ ВО ВРЕМЕНИ НОВЫХ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ СУДОВ

О.О. Журавлева

Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере

Конституционный Суд РФ в Постановлении № 34-П рассмотрел вопросы, значимые с точки зрения не только защиты интересов конкретного налогоплательщика, но и поддержания доверия к закону и действиям государства. Однако остаются сомнения в правильности выраженной в этом судебном акте правовой позиции.

Д.А. Марцинковский

Об обратной силе судебной практики по налоговым спорам в свете Постановления КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П

Конституционный Суд РФ сформулировал подход к исправлению ошибок в судебной практике, применение которого должно улучшить положение налогоплательщиков. В то же время правовая позиция Суда оставляет вопросы и не позволяет в полной мере соблюсти баланс между принципом законности и принципами равенства и правовой определенности.

Д.М. Осина

Ретроспективное применение к налогоплательщику судебной практики: законодательное регулирование и практический подход

Конституционный Суд РФ в Постановлении № 34-П развил свою позицию о невозможности придания обратной силы толкованию высшим судебным органом нормативных положений, которое ухудшает положение налогоплательщика.

О.А. Басманова

Обратная сила судебного толкования: о двух постановлениях Конституционного Суда РФ

В постановлениях КС РФ № 24-П и № 34-П сделан общий вывод о недопустимости придания обратной силы судебному толкованию, ухудшающему положение налогоплательщика. Но автор статьи полагает, что не стоит смешивать выраженные в них правовые позиции, поскольку эти судебные акты приняты в связи с рассмотрением разных вопросов.

СТАТУС ОПРЕДЕЛЕНИЙ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ

А.Р. Султанов

Оспаривание нормативных актов — средство защиты нарушенных прав

Иногда создается впечатление, что суды считают оспаривание не способом защиты нарушенных прав, а неким альтруистическим действием, которое не создает благоприятных правовых последствий для заявителей. А причина проблемы определения правовых последствий оспаривания нормативных актов отчасти заключается в бездействии законодателя, не прилагающего достаточных усилий для того, чтобы создать все условия для судебной защиты прав и законных интересов

граждан и организаций, а отчасти – в равнодушии к данной проблеме правоприменителя.

Ж.Г. Попкова

**Проблема определения судебного акта Верховного Суда РФ
как практикообразующего**

Сопоставляются правовые позиции, изложенные в постановлениях КС РФ № 24-П и № 34-П. По результатам анализа, в частности, сделан вывод о том, что, с точки зрения КС РФ, отказные определения ВС РФ объективно влияют на практику судов, но не могут быть использованы для пересмотра судебных актов по вновь открывшимся (новым) обстоятельствам.

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА И КОНСТИТУЦИОННОЕ ПРАВОСУДИЕ

*Х.В. Пешкова,
заведующая кафедрой гражданского процессуального права
Центрального филиала ФГБОУ ВО «Российский
государственный университет правосудия» (г. Воронеж),
доцент, профессор Воронежского института ФСИН России,
доктор юридических наук*

Влияние российской политики на правовые позиции Конституционного Суда РФ: проблемы и перспективы

Реализуемая в государстве политика неизбежно сказывается на юридическом регулировании общественных отношений во всех сферах, и само юридическое регулирование является формой выражения правовой политики. Такие подходы вполне очевидны в любом государстве, обоснованы подходами правоведения и государствоведения одновременно. Вместе с тем особого рассмотрения требует вопрос влияния уже отраженной в законодательстве и только планируемой политики государства на правоприменительную практику, а также практику толкования законодательства. В настоящей работе, являющейся тезисами доклада автора на ежегодной конференции по тематике налогового права в актах КС РФ, предлагаем обратиться к проблемам и перспективам влияния реализуемой в России политики на подходы КС РФ к толкованию ключевых вопросов налогово-правового регулирования.

Сейчас весьма актуальны вопросы бюджета, в контексте этого — легальные возможности его формирования, усиления бремени налогообложения различных форм хозяйственной и имущественной активности граждан и организаций. Наблюдаются тенденции расширения налогов и постановка вопросов увеличения налоговых ставок, ставших

обременением для населения. Однако фискальным потугам государства коррелирует необходимость защиты граждан от необоснованных платежных обязанностей, уменьшения бюджетного финансирования, ограничивающих права и свободы граждан, чинящих препятствия пользоваться теми или иными благами. В связи с этим многие вопросы ставятся перед КС РФ – в рамках толкования им финансового законодательства, например проверка конституционности законов, предусматривающих платежи в публичные фонды, конституционности самого бюджета в части запланированной им финансовой деятельности государства, по жалобам граждан на нарушение их прав и свобод (так было с платой за техосмотр автомобилей, взносами на страхование ответственности владельцев транспорта, взносами на капитальный ремонт); проверка конституционности постановлений Правительства РФ (пример с патентной пошлиной, платой за выдачу лицензий на производство, продажу алкогольной продукции, платой в счет возмещения вреда дорогам).

За последний период обращения в КС РФ по поводу платежей, толкования финансового законодательства носят политический характер, в основном будучи инициированными депутатами, государственными органами – прокуратурой, судами. Обращения усиливают конфронтацию государственных структур, подчас выражая интересы бизнеса, лоббируемые депутатами. В прошлом в ряде случаев КС РФ рассмотрел природу платежей в бюджет непосредственно в связи с инициативным обращением именно граждан с жалобами. В настоящее время обращений граждан не так уж много, что связано, как было указано, с вышедшими на первый план вопросами взаимодействия политики и бизнеса либо, к сожалению, с усилившимся недоверием граждан к судебной власти, снижающим их активность и даже желание обращаться к компетентным юристам.

Решения КС РФ с толкованием законодательства носят политический характер – связаны с политикой государства по отношению к бюджету, экономике в целом. И позиции КС РФ признать тот или иной платеж налогом или не признать тоже играют политическую роль. Причем идет смещение в пользу «платеж налогом *не признать*», а потому его регулирование отдать на откуп Правительству РФ, упростив тем самым процедуры введения платежа (минуя многократные чтения законопроекта законодательным органом со всеми его многочисленными партиями), и, как следствие, расширить доходный потенциал бюджета. Однако, надо заметить, тенденция установления платы за пользование теми или иными благами, например дорогами,

оплаты ремонта жилого фонда носит отпечаток перехода государства к рыночной экономике, основанной на расширении частной собственности, предпринимательской активности граждан — когда многое в сфере инфраструктуры приходится оплачивать самим хозяйствующим субъектам, не ждать вложений от государства. Не хватает средств бюджета в силу усложнения международной обстановки — по понятным причинам Россия должна усилить функцию обороны. Поэтому поиски государством новых источников доходов, способов сократить расходы оправданны. Однако это порождает недовольство населения и актуализирует пояснение финансового законодательства на уровне профессионального толкования, требует защиты интересов граждан на уровне профессиональной деятельности.

Обозначенные политические моменты оказывают влияние на практику КС РФ.

В ранее опубликованных работах мы учитывали подходы к квалификации платежей в пользу государства, различия их налогового и неналогового режима, руководствуясь актами КС РФ разных лет. Так, книга «Вопросы налоговых и бюджетных правоотношений в судебной практике» издана в 2012 г. и посвящена систематизации актов КС РФ, нацеленных на толкование финансового законодательства в его содержании на тот период. Теперь же подходы закона к формированию бюджета поменялись: например, страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с 2017 г. отнесены к налоговой системе. Однако на протяжении ряда лет КС РФ стабильно доказывал неналоговую природу этих взносов в связи с толкованием законодательства, регулирующего финансовые вопросы социального и пенсионного обеспечения. Так что же, позиции КС РФ, который весьма убедительно доказал неналоговую природу страховых взносов, должны поменяться в связи с резким изменением закона, обновлением экономических условий? И можно ли так быстро поменять принципиальную позицию целого ряда его актов? И нужно ли? Внесение страховых взносов в НК РФ продиктовано политикой совершенствования управления бюджетными ресурсами, оптимизацией администрирования платежей — переложением на налоговые органы контрольных полномочий в части взимания страховых взносов.

Так вот, в связи с отмеченными тенденциями политики могут поменяться подходы к свойствам платежей, в том числе в актах КС РФ, нацеленных на толкование закона. Например, традиционно обязательность характерна для налогов. Неналоговые платежи носят характер как обязательных, так и добровольных, хотя их добровольность услов-

на. Заметим, неоднозначность свойств платежей – причина того, что актам КС РФ, стоящим на позиции обоснования необязательности платежей, сопутствует так много особых мнений самих судей КС РФ, изложенных как приложение к акту Суда и, напротив, настаивающих на обязательности платежа, соответственно на иной его экономической природе и, как следствие, невозможности регулировать в рамках деятельности Правительства РФ.

Желая оптимизировать управление бюджетом и на уровне законодательной деятельности меняя подходы к режиму платежей, государство тем самым преследует цели экономической политики. Получается, под влиянием бюджетной политики надо менять и подходы к обоснованию природы платежа, притом что платеж КС РФ уже был растолкован как неналоговый. Это вносит идейную путаницу, дестабилизирует порядок. Так, повисли в воздухе ранее принятые КС РФ акты, где он обосновал позиции, не соответствующие обновленному сейчас закону. Профессиональные литературные источники вынуждены, как говорится, идти по своему пути, обосновывая авторские позиции подчас вразрез актам КС РФ. Все это сказывается на преподавательской деятельности: сначала студентам мы обосновываем одно – на основании актов КС РФ, потом надо обосновать совсем другое – на основании измененного закона. Объясняя нестабильность природы платежей сиюминутной политикой государства, мы тем самым порожаем сомнения в стабильности законодательной деятельности, стабильности официальной судебной доктрины, по сути, говоря, что органы власти сами не могут прийти к общему знаменателю.

Подводя итоги, наметим следующие тенденции в деятельности КС РФ в контексте влияния экономической политики на осуществляемое им толкование.

Современную деятельность КС РФ по толкованию финансового законодательства отличает принятие актов с непоследовательным, подчас противоречивым содержанием, не всегда согласуемым со сложившейся доктриной финансового права. Например, патентные пошлины Суд называет и «обязательным неналоговым публичным платежом», и «фискальным сбором» в одном и том же решении. В Постановлении о платных дорогах – Платон – появляется новый термин – «обязательный публичный индивидуально-возмездный платеж фискального характера». Идеология и терминология актов КС РФ отвечает нестабильности законодательства, указывает на стремление поддержать экономические интересы государства: необходимо в упрощенном порядке пополнять бюджет доходами, значит, будем разрешать правительству

вводить платежи подзаконными актами, КС РФ будет доказывать их конституционность, отсутствие противоречий между законодательным и подзаконным регулированием, как следствие, неналоговую природу платежей. Встав на эту линию, КС РФ обосновал неналоговую природу многих платежей, фактически налогов. Если принято решение возложить функции администрирования платежа на налоговые органы в целях оптимизации контроля, то в рамках законотворчества внесем платеж в НК РФ, невзирая на уже вынесенные КС РФ акты, в которых он доказал неналоговую природу платежа, поправ их...

Как показывают реалии, в любом случае получается, что политика государства, нормативное регулирование, официальные позиции высших судебных органов, профессиональная деятельность юриста — явления взаимосвязанные и динамичные, зачастую ставящие перед наукой и практикой еще больше вопросов и потребностей найти обоснование тем или иным положениям.

К выводам

1. В условиях усложнения социально-экономической обстановки, когда, с одной стороны, российское финансовое законодательство не успевает вслед за тенденциями и потребностями упорядочения разного рода экономических отношений, с другой стороны, допускаются нарушения прав и свобод человека и гражданина вследствие их необеспеченности финансовыми ресурсами, субъектам, уполномоченным на обращение в КС РФ, надлежит активнее пользоваться своими возможностями: ставить перед ним вопросы о толковании финансового законодательства, об установлении его противоречия либо непротиворечия Конституции РФ. Иными словами, практика обращения в КС РФ компетентных представителей должна максимально расширяться.

2. В условиях необходимости развития практики обращения в КС РФ следует расширить в учебных учреждениях объем спецкурсов и дисциплин, посвященных вопросам и проблемам конституционного судопроизводства, в том числе и применительно к отраслевому законодательству (финансовому и др.). Также следует проводить открытые лекции по данной тематике на базе адвокатских палат (для адвокатов, юристов-практиков), на базе юридических клиник (для населения) в целях совершенствования соответствующего направления юридической деятельности. Иначе на практике может возникнуть ситуация, когда в КС РФ обращаются юристы, которые не имеют достаточной грамотности.

3. Конституционному Суду РФ надлежит четче стоять на обосновании своих позиций (на примере обоснования неналоговой природы платежей), руководствуясь сложившейся в кругу специалистов доктриной природы обязательных фискальных платежей, учитывая также в совокупности социальные и экономические последствия признания того или иного платежа неналоговым. Ситуационная политика государства в сфере экономики, представляющая, кстати, самое нестабильное явление, должна быть самым последним из факторов, учитываемых Судом при обосновании своих правовых позиций. Именно в этом случае авторитет КС РФ будет поддерживаться, а его положение — упрочняться. Не будет и разрозненности в положениях одного и того же акта КС РФ, когда основная часть позиции изложена в решении (постановлении) Суда, а ей коррелирует как приложение к основному решению особое мнение отдельных судей, изложивших собственную точку зрения, подчас отвечающую именно сложившейся доктрине, а не экономической политике, учитывающую также возможную конфронтацию населения по тем или иным вопросам.

4. Говоря о фундаментальных моментах и именно в ракурсе финансово-правового регулирования, на наш взгляд, нецелесообразно «политически быстро» менять на уровне закона подходы к квалификации обязательных платежей с населения — от неналоговых к налоговым (пример — страховые взносы в государственные внебюджетные фонды), тем более если изначально КС РФ достаточно убедительно обосновал отнесение платежа к разряду неналоговых. В противном случае создается сомнение в незыблемости правовых позиций КС РФ, а ведь он является главным (пожалуй, единственным!) органом конституционного контроля в нашем государстве.

*К.А. Сасов,
ведущий юрист юридической компании «Пепеляев Групп»,
кандидат юридических наук*

Конституционный Суд РФ О КОНСТИТУЦИОННЫХ ПРИНЦИПАХ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

8 декабря 2017 г. КС РФ в открытом заседании по делу гр. Г.Г. Ахмадеевой (Постановление Суда № 39-П) вслед за всеми ветвями государственной власти Российской Федерации высказался против конституционных принципов, закрепленных в НК РФ.

Напомним, в Конституции РФ государство провозгласило:

- свободу предпринимательства, гарантировало право частной собственности (ст. 34–37);
- примат права и верховенство закона, независимость судебной власти (ст. 1, 46, 120);
- права и свободы человека и гражданина как высшую ценность, подлежащую соблюдению и защите государством; народ назван единственным источником власти (ст. 2, 3 и 45).

Российское налоговое право, родившееся в начале 1990-х гг., формализовалось в НК РФ, основными принципами которого стали:

- принцип законности и экономической обоснованности налогов (ст. 3);
- принцип автономии налогового права: все налоговые правоотношения регулируются только НК РФ (ст. 1, 2, 6);
- принцип связанности налоговых органов законом и процедурой (ст. 31).

Указанные принципы имеют конституционное значение, поскольку не только закреплены в части первой НК РФ (налоговой конституции), но и неоднократно защищались КС РФ.

В заявлении в КС РФ Галина Ахмадеева, Александр Сергеев и Станислав Лысяк утверждали, что их конституционные права, предусмо-

тренные как Конституцией РФ, так и НК РФ, нарушены, поскольку с них как с физических лиц суды взыскали налоговые недоимки организаций, в которых они работали в качестве руководителей и главного бухгалтера.

Основанием для таких действий послужил не закон, а судебное толкование норм УК РФ, УПК РФ и ГК РФ, приведенное в Постановлении Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64. Заявители требовали признать спорные нормы неконституционными в их общесудебном истолковании и применении. Основной аргумент заявителей: действия налоговых органов и судов не основаны на законе и попирают указанные конституционные принципы.

История вопроса

Постановление Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» разъясняло:

– к субъектам преступления (ст. 199 УК РФ) могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер), составляющий и представляющий в налоговые органы налоговую отчетность, иные специально уполномоченные на это лица (п. 7);

– в качестве ответчика по гражданскому иску, вытекающему из совершения преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (ст. 1064 и 1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (ст. 54 УПК РФ) (п. 24).

Такое разъяснение долгое время было «спящим» и было «разбужено» в период экономического кризиса.

Так, Определением Судебной коллегии по гражданским делам ВС РФ от 27 января 2015 г. № 81-КГ14-19 было поддержано взыскание налоговой недоимки организации с ее генерального директора¹.

¹ Инспекция ФНС России обратилась в суд с иском к «И» о возмещении материального ущерба, причиненного преступлением, по следующим основаниям: налоговой инспекцией в отношении ООО была проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой вынесено решение о привлечении ООО к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, ООО предложено уплатить в бюджет Российской Федерации недоимку по НДС. Приговором суда руководитель ООО «И» признан виновным по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. При этом установлено, что «И», являясь руководителем и единственным учредителем ООО, совершая противоправные дей-

Суд заключил, что «ущерб Российской Федерации причинен организацией-налогоплательщиком по вине гражданина «И», уполномоченного представлять интересы указанной организации, в связи с чем «И» является лицом, ответственным за возмещение причиненного государству ущерба».

Правовая позиция ВС РФ была поддержана и КС РФ в определениях от 19 ноября 2015 г. № 2731-О и от 28 февраля 2017 г. № 396-О.

По мнению КС РФ, положение абз. 1 п. 1 ст. 1064 ГК РФ с учетом приведенной правовой позиции КС РФ как не предполагающее привлечение к гражданско-правовой ответственности *невинных лиц* и призванное обеспечить восстановление нарушенных прав потерпевших, в том числе публично-правовых образований (Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований), направлено на конкретизацию конституционных гарантий защиты прав потерпевших от преступлений и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя, перечисленные в жалобе.

В Постановлении КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П (проверка ст. 15, 1064 ГК РФ и подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ) рассуждения Суда свелись к следующему.

Констатируя очевидное: что налоги должны быть законно установленными (ст. 57 Конституции РФ, Постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П и др.); что налогоплательщик должен исполнить обязанность по уплате налога самостоятельно и по прямому указанию закона; что налоги должны быть соразмерны, справедливы, экономически обоснованы; что все налоговые отношения регулируются исключительного налоговым законодательством, Суд заключил, что субъекты налоговых преступлений не освобождены от обязанности полного возмещения вреда потерпевшим в том числе в случае, когда преступник — физическое лицо, а потерпевший — бюджет. Аргументом послужили неожиданные тезисы о том, что все формы собственности равны, что такое возмещение возможно в рамках ГК РФ, а не только НК РФ, что ст. 15 ГК РФ предусматривает полное возмещение убытков (недоимка и пени; штрафы — не убытки), что вина лица устанавливается или в приговоре по уголовному делу, или судом в гражданском деле по иску налогового органа, заявленному в интересах бюджета

ствия, руководствовался преступным умыслом, направленным на уклонение от уплаты налогов с организации, реализовав который причинил ущерб бюджету Российской Федерации в виде неуплаченного налога.

(потерпевшего). При этом Суд установил несколько ограничений для применения оспариваемых норм:

– такое применение возможно только в случае, когда с налогоплательщика – юридического лица взять нечего, и только субсидиарно – после исключения его из ЕГРЮЛ, в том числе в процедуре банкротства (ограничение не действует, если судом будет установлено, что юридическое лицо было фиктивным (не действующим), т.е. лишь прикрывало деятельность физического лица);

– рассматривая иск налогового органа, суд должен учитывать имущественное состояние физического лица, вину физического лица в причинении вреда бюджету, характер уголовного наказания, иные существенные для дела обстоятельства.

Анализ спорной правовой позиции

Корректность такого толкования вызывает серьезные возражения: применение норм ГК РФ к налоговым правоотношениям ограничено ст. 2 ГК РФ и ст. 1 НК РФ. Налоговый кодекс РФ подобного порядка взыскания налоговой недоимки не предусматривает.

Алгоритм взыскания налоговой недоимки у налогоплательщика четко обозначен в законе. В случае добровольного неисполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, предусмотренной нормами специальной части НК РФ, налогоплательщику направляется требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ), затем проводится бесспорное взыскание денежных средств с расчетных счетов в банках (ст. 46 НК РФ), а затем взыскание недоимки за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя (ст. 47), исполнение налоговой обязанности за счет денежных средств, в том числе от реализации имущества ликвидируемой организации (ст. 48 НК РФ).

Никакой солидарной или субсидиарной налоговой ответственности налогоплательщика-организации с его работниками и учредителями НК РФ не предусматривает.

Более того, НК РФ устанавливает случаи, когда налоговая недоимка может остаться не погашенной налогоплательщиком: недоимка признается безнадежной в случае ликвидации организации в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 59).

Специальные правила подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ позволяют налоговому органу в судебном порядке взыскать налоговую недоимку организации-налогоплательщика с другого лица, но при наличии определенных условий. Для того чтобы с физического лица можно было

взыскать налоговую недоимку организации, должно быть соблюдено три условия:

- 1) физическое лицо должно быть получателем выручки или иного имущества организации-недоимщика;
- 2) сумма такого взыскания должна быть в пределах суммы поступивших средств (стоимости имущества);
- 3) взыскание может быть осуществлено только в судебном порядке.

Нетрудно заметить, что конституционное толкование спорных норм ГК РФ и УПК РФ конфликтует с несколькими нормами-гарантиями НК РФ (ст. 1, 2, 3, 6, 31, 45, 59), реализующими конституционные принципы законности, автономии налогового права, экономического основания налога.

Взыскание налоговой недоимки с физического лица, а не с недоимщика-организации:

- разрушает концепцию обособленности имущества и имущественных рисков юридического лица;
- конфликтует с законной процедурой взыскания налоговой недоимки по НК РФ;
- переводит предпринимателей и лиц, работающих по трудовому договору, в разряд лиц повышенного (неограниченного) имущественного риска;
- препятствует реализации ими прав, предусмотренных Конституцией РФ (ч. 1 ст. 7 (право на достойную жизнь и свободное развитие человека), ч. 1 ст. 20 (право на жизнь), ч. 1 ст. 21 (право на неумаление достоинства личности), ч. 1 ст. 40 (право на жилище), ч. 1 ст. 41 (право на охрану здоровья и медицинскую помощь), ч. 1 ст. 43 (право на образование), ч. 2 ст. 44 (право на доступ к культурным ценностям)).

Стоит вспомнить, что подобное правоприменение уже получило негативную судебную оценку в Европейском суде по правам человека¹.

¹ Так, Решение ЕСПЧ от 25 июля 2013 г. № 11082/06/13772/05 по жалобам акционеров ОАО НК «Юкос» М. Ходорковского и П. Лебедева гласит: взыскание более 17 млрд руб. налоговой недоимки организации с ее акционеров-заявителей нарушает ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод; разрушение юридической перегородки между имуществом компании и имуществом собственников и менеджеров допустимо для борьбы с мошенничеством, но при наличии серьезной законодательной базы; российские Налоговый кодекс и Гражданский кодекс не позволяют обращать взыскание налоговой недоимки компании за счет имущества менеджеров; присуждение убытков в пользу государства было произвольным.

Несмотря на то что на дату обращения заявителей в КС РФ налоговое законодательство не позволяло взыскание с них недоимок организации, не полученных ими в любой форме, Суд им отказал. Это означает, что Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П вступает в противоречие не только с налоговым законом, но и с нормами Конституции РФ (в том числе ч. 4 ст. 15), распространяя негативный опыт олигархов на всех собственников и менеджеров Российской Федерации, включая пенсионерку – бухгалтера Галину Ахмадееву.

Если это решение КС РФ – не признак крушения налогового права России, а его провозглашение и формирование, то следует отметить, что такое налоговое право соответствует иному политическому режиму, чем тот, который формально провозглашен в Конституции РФ.

Налоговое право как зеркало политического режима

В свободных обществах приняты широкие дискуссии юристов, в том числе на политические темы. Так, на симпозиуме на юридическом факультете Университета Фордхэма (США) обсуждалась тема: «Мы таковы, как мы платим налоги». Учеными высказывались различные суждения, в том числе и такие: «Налоговая политика государства связана не столько с фактическим состоянием и объективными закономерностями экономики, сколько с господствующей идеологией» и даже «налоговое законодательство, стимулирующее концентрацию богатства и социальную несправедливость, требует от граждан контролировать все аспекты демократического устройства государства»¹; «налоговое право участвует в формировании нашей идентичности»². Последний тезис особенно актуален для решения вопроса политической идентичности России.

Анализ аргументов КС РФ в Постановлении от 8 декабря 2017 г. № 39-П говорит не просто о пробюджетном подходе Суда. Суд принципиально изменил свое отношение к налоговым правоотношениям.

Если в 1996 г. КС РФ воспринимал налоги как необходимое условие существования государства, как «неизбежное зло», следующее за судьбой доходов и имущества налогоплательщика, то в 2017 г. налоги перешли в категорию возмещения убытков бюджета, т.е. налог следует судьбе потребностей бюджета, а не экономических возможностей налогоплательщика (см. Таблицу 1).

¹ Тимоти Кухнер.

² Цилли Данг.

Таблица 1

<p>Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, Постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П</p>	<p>Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П, Определение КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О</p>
<p>Право частной собственности первично, но не абсолютно. Оно подлежит ограничению на основании Конституции РФ и международных правовых норм, признанных в Российской Федерации. Такие ограничения прав собственности допустимы только налоговым законом. Конституционная обязанность по уплате налога имеет особый, а именно публично-правовой, а не частно-правовой, характер. В этой обязанности воплощен публичный интерес всех членов общества</p>	<p>Налоговый кодекс РФ прямо не предусматривает ответственность учредителей, работников и иных лиц за неуплату налогов налогоплательщиком-организацией. Все формы собственности в Российской Федерации равны. Государство (как потерпевший) может возместить свой имущественный ущерб, причиненный преступлением, связанным с неуплатой налогов, на основании ГК РФ</p>
<p>Юридическое лицо в отличие от гражданина – физического лица имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом</p>	<p>Недоимка и пеня – это вред (ущерб), причиненный государственной казне, который можно взыскать с причинителя вреда, а не с налогоплательщика по закону</p>
<p>Законная налоговая минимизация (сокращение налоговой обязанности при реальности хозяйственной операции и наличии деловой цели сделки) конституционна и не осуждается государством</p>	<p>Недоплаченные налоги (в результате налоговой минимизации, неуспешного бизнеса и иных причин) – упущенная выгода государства?</p>

Такой подход предполагает только одну точку зрения государства на экономику – как на источник доходов бюджета и на налогоплательщика – как на потенциальный источник убытков бюджета. Это неизбежно влечет за собой понуждение бизнеса к максимизации своей налоговой нагрузки. Любая «налоговая выгода налогоплательщика» в такой концепции будет рассматриваться государством как необоснованная (см. Таблицу 2).

Если неуплаченные налоги рассматривать в парадигме убытков, то неизбежно возникает вопрос упущенной выгоды (ст. 15 ГК РФ), которую будут образовывать потенциальные налоги, которые могли

бы заплатить лица, не являющиеся налогоплательщиками. Следующий шаг – понуждение граждан к обязательному трудоустройству путем обложения их «налогом на тунеядцев». Но негативный белорусский опыт показал всю тщетность подобных государственных экспериментов.

Такое налоговое право окончательно превращает Россию из страны с рыночной экономикой, основанной на частной инициативе и коммерческом эгоизме предпринимателей, в страну с плановой экономикой и командно-административными методами управления¹.

Таблица 2

Конституция РФ	Конституционный Суд РФ
Российская Федерация – правовое демократическое федеративное государство с республиканской формой правления (ст. 1)	В Российской Федерации нет примата права и верховенства законов: государство может отказаться от исполнения своих конституционных обязанностей перед налогоплательщиками
Человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод гражданина – обязанность государства (ст. 2); права и свободы человека и гражданина... определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти и обеспечиваются правосудием (ст. 18)	Государство, его интересы являются высшей ценностью, их признание, соблюдение и защита – задача законодательной, исполнительной и судебной власти. Обязанность граждан – материальное обеспечение государства
Каждый обязан платить законно установленные налоги (ст. 57)	Каждый обязан возмещать возможные убытки государства от неуплаты налогов, в том числе способами и в порядке, которые не предусмотрены в налоговом законе

¹ Уже сегодня доля государственной собственности в экономике превышает 75%, т.е. частный бизнес не превышает 25% экономики. Картину дополняют государственные корпорации – экономические гибриды, которые живут в неконкурентной среде по смешанным экономическим законам: доходы делят по-капиталистически, а убытки компенсируют за счет государства. Такой государственный капитализм имеет исторические примеры – это фашистская Италия периода правления Бенито Муссолини.