

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

в решениях Конституционного Суда
Российской Федерации
2022 года

По материалам
XX Международной научно-практической конференции
12–21 апреля 2023 г., Москва

Под редакцией С.Г. Пепеляева

МОСКВА – 2023



УДК 342.565.2
ББК 67.402.23+ 67.400.12
Н23

Н23 Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2022 года : по материалам XX Междунар. науч.-практ. конф. 12–21 апреля 2023 г., Москва: [сборник] / [сост. М. В. Завязочникова] ; под ред. С. Г. Пепеляева. — Москва : Статут, 2023. — 368 с.

ISBN 978-5-8354-1971-5 (в обл.)

В сборник включены материалы XX юбилейной Международной научно-практической конференции, которая состоялась в апреле 2022 г. На конференции проанализированы работа Конституционного Суда РФ в 2022 г., его ключевые решения по налогам. Авторы статей также обсуждают вопросы налогообложения и правоприменения, которые требуют разрешения Конституционным Судом РФ.

Сборник содержит резолюцию конференции, выработанную ее участниками по итогам работы, а также перечень решений и обзор правовых позиций Конституционного Суда РФ 2022 года.

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 342.565.2
ББК 67.402.23+ 67.400.12

ISBN 978-5-8354-1971-5

© Юридическая компания «Пепеляев Групп», 2023
© Редподготовка. Оформление. Издательство «Статут», 2023

ПРЕДИСЛОВИЕ

«У самурая нет цели, есть только путь»
(из фильма «Апрель», 2001 г.)

Истории рассмотрения налоговой проблематики в Конституционном Суде РФ более 30 лет¹.

20 лет проводится международная конференция по соответствующей тематике, а нынешний сборник материалов — юбилейный, 20-й.

Привела ли эта долговременная и упорная работа по внедрению конституционных стандартов в налоговое законодательство и правоприменительную практику к каким-то заметным результатам?

Безусловно, да. Те задачи, которые решались «на заре» и сейчас, — принципиально разного уровня. Теперь они понимаются и тоньше, детальнее, и глубже, комплекснее. Можно сказать, что конституционное налоговое право сложилось как объемная и содержательная правовая сфера.

Но что также несомненно — и у населения в целом, и у его бизнес-части, и у чиновников к этим ценностям нет почтения. Ими легко пренебрегают, с ними с легкостью расстаются.

Налоговые события двух последних лет это ярко демонстрируют. Я имею в виду прямое нарушение конституционных запретов при введении налога на сверхприбыль прошлых лет, сбора на вывод активов за рубеж, некоторые другие нововведения.

Ключевые конституционные позиции «сданы без боя»: никто особо и не противился антиконституционным изъятиям, вероятно, надеясь на временный характер мер, на ограниченность их действия периодом «лихолетья».

Но давно отмечено, что налоги, растущие в военное время, никогда не возвращаются к прежнему уровню. Также и законодатель, освободившийся по мотивам «чрезвычайщины» от обязательных самоограничений власти, выраженных в конституционных принципах налогообложения, никогда не расстается со своими новыми сверхполномочиями. Он получает свободу от «конституционных оков власти»,

¹ Первое решение о налогах — Постановление КС РФ от 19 марта 1993 г. № 5-П.

или, другими словами, от тех правовых позиций КС РФ, которые предопределили эти «самоограничения» и получили развитие в соответствующих статьях Налогового кодекса РФ.

С этой точки зрения итоги конституционно-налоговой деятельности КС РФ не столь блестящи. Нет главного – гарантий устойчивости достижения конституционно-правового уровня.

Что делать в этих условиях «самураям налогового права»? Только одно – продолжать следовать своим путем. Путь – это все, что у них есть.

С уважением,
С.Г. Пепеляев

РЕПОРТАЖ О ЗАВЕРШАЮЩЕМ ДНЕ РАБОТЫ КОНФЕРЕНЦИИ (21 апреля 2023 г.)

Конференция проводилась с 12 по 21 апреля 2023 г. в Санкт-Петербургском госуниверситете и заочно на портале Закон.ру. Зафиксировано более 1500 уникальных заходов на материалы конференции.

В завершающий день в актовом зале юридического факультета СПбГУ состоялись три тематические дискуссии, в которых приняло участие очно и онлайн около 100 налоговедов (программа, видеозапись).

С приветствиями выступили:

С.А. Белов – канд. юрид. наук, декан юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета;

Г.А. Гаджиев – д-р юрид. наук, профессор гражданского права и научный руководитель юридического факультета Высшей школы экономики в Санкт-Петербурге, судья Конституционного Суда РФ;

А.Ю. Бушев – канд. юрид. наук, судья Конституционного Суда РФ;

В.В. Званков – начальник Правового управления ФНС России;

Н.А. Шевелева – д-р юрид. наук, профессор, зав. кафедрой административного и финансового права юридического факультета СПбГУ.

Двадцатая по счету конференция показывает системность, вдумчивый подход к изучению решений КС РФ, отметили выступающие. Проводить конференции можно по-разному, но именно эта конференция – образец для всех других и по другим отраслям права.

20 лет – это только начало, законодатель подбрасывает нам все новые и новые темы, значит, интересные истории будут повторяться. И для науки налогового (финансового) права, и для практики важен обмен мнениями.

Организаторам передана благодарность Председателя Конституционного Суда РФ В.Д. Зорькина «за вклад в науку и в развитие налогового права».

Сессия 1. Конституционно-правовые и экономические основы налогообложения

Модератор: **С.Г. Пенелле** – канд. юрид. наук, главный редактор журнала «Налоговед».

Предлагая начать обсуждение, модератор высказал мнение, что есть не право, а борьба за право. Любой закон, появившись, начинает свою жизнь часто совсем не так, как представляли его разработчики. И нет ничего постоянного — те позиции, которые КС РФ озвучил в 90-х гг. XX в., «трещат по швам». Пример — свежая инициатива Минфина России о введении налога чрезвычайного характера — на сверхприбыль прошлых лет¹.

По-видимому, основная задумка разработчиков законопроекта — обойти правила, установленные НК РФ, которые мешают действовать по своему усмотрению. Допускается установление налогов специальным законом — по-простому, без всех его основных элементов. Предпосылки для такой инициативы, по мнению выступающего, уже были — сбор при выходе иностранцев из бизнеса в России, который установлен не законом, а подкомиссией Правительственной комиссии².

Каждый кризис порождает новый уровень контроля за населением, в том числе в части уплаты налогов. Но и налоговая база становится все более мобильной — это надо учитывать. Экономические основы налогообложения не должны быть разрушены.

К.И. Байгозин — доцент кафедры административного и финансового права СПбГУ, заместитель начальника Управления конституционных основ публичного права Конституционного Суда РФ представил доклад по теме **«Критерий экономического основания налога в практике Конституционного Суда Российской Федерации»**.

К.И. Байгозин также сообщил, что в 2022 г. в Секретариат КС РФ поступило порядка 15 000 обращений разного содержания. В Управление публичного права передано порядка 1200 обращений, из них финансовой тематики (налоги, таможня, бюджет) — порядка 200 обращений. 150–200 обращений — это стабильный объем из года в год, заметил выступающий. По итогам рассмотрения в 2022 г. КС РФ принял пять постановлений и порядка 100 определений налогово-финансовой тематики.

К.Ю. Литвинова — партнер юридической компании «Пепеляев Групп» подняла вопрос экономического основания взимания имущественных налогов на непрофильные активы банков. По ее мнению, такое имущество нельзя отнести к экономической базе предпринимательской деятельности банков, а это обязательное условие взимания

¹ Подробнее см.: *Пепеляев С.Г.* Напор чрезвычайщины: как устоять праву? // *Налоговед.* 2023. № 5.

² См. подробнее: *Пепеляев С.Г.* Епитимья от Минфина // *Налоговед.* 2023. № 2.

налогов, на что много лет назад обращал внимание КС РФ. Причина нарушения этого условия кроется в правилах бухгалтерского учета. Таким образом, экономическое основание имущественных налогов должно быть осмысленно КС РФ.

Ж.Г. Попкова — канд. юрид. наук, доцент кафедры государственно-правовых дисциплин Российского государственного университета правосудия (Приволжский филиал) вернулась к приведенным модератором сессии примерам. По ее мнению, это примеры штрафных налогов.

В.М. Заринов — заместитель главного редактора журнала «Налоговед», преподаватель Высшей школы экономики, напомнил, что тему экономического основания налога начали обсуждать на конференции 10 лет назад. Тогда участники склонились к тому, что речь идет о получении экономических выгод. Но и дестимулирующие налоги (акцизы, налог на игорный бизнес) должны иметь экономическое основание — они взимаются пока есть устойчивый повышенный спрос на товары и услуги.

О.О. Журавлева — канд. юрид. наук, ведущий научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ выступила с темой «**Принцип поддержания доверия к действиям властей при регулировании налогообложения в актах Конституционного Суда РФ 2022 года**».

К.А. Сасов — канд. юрид. наук, ведущий юрист юридической компании «Пепеляев Групп» предложил Конституционному Суду оценить по существу конституционность применения ст. 54.1 НК РФ.

Вопрос о возможности закрепления в Налоговом кодексе РФ правил налоговой реконструкции подняла **О.И. Юстус** — канд. юрид. наук, доцент кафедры конституционного, административного и таможенного права Тверского государственного университета.

Модератор сессии **С.Г. Пепеляев** резюмировал: надо найти баланс, ведь предусмотренная ст. 54.1 обязанность налогоплательщика нести ответственность за действия других (контрагентов) должна применяться не автономно, а в совокупности с другими принципами налогового права. Возможно, сбалансирует ситуацию налоговая реконструкция. Подтолкнет ли КС РФ законодателя установить в ст. 54.1 Кодекса правила реконструкции?

В.В. Званков сообщил, что в судах рассмотрено 4642 дела, где применялась ст. 54.1 НК РФ, — это не так много, чтобы утверждать, что бизнес страдает от ее применения. Суды не используют термин «на-

логовая реконструкция», они говорят об определении действительных налоговых обязательств, заметил выступающий.

Служба движется к взаимодействию с налогоплательщиками. И по рассматриваемому вопросу нужна совместная работа с налогоплательщиком, но он, как правило, не может предоставить документы или вообще не ведет учет. Как применять в таких случаях предлагаемую налоговую реконструкцию? Можно обсуждать, как вариант, определение суммы налога расчетным путем, но какую методологию расчета признавать верной?

К.И. Байгозин сообщил, что запросы о применении ст. 54.1 НК РФ поступали в КС РФ, но не были приняты к рассмотрению. Он предложил участникам подумать, не преувеличено ли значение предлагаемого регулирования. Действующая норма базируется на наработках ВАС РФ. Речь об антиуклонительном регулировании: должно ли оно быть детализированным, как при этом сохранить универсальность норм?

С.Г. Пепеляев подвел итог обсуждения этого вопроса: для обсуждения научным сообществом поставлен вопрос, в каком объеме возможна конкретизация норм этой статьи и последствий ее применения. Сформировалась и тема для отдельного научного мероприятия — определение действительного налогового обязательства, в том числе с помощью налоговой реконструкции.

Сессия продолжилась выступлением *В.А. Савиных* — канд. юрид. наук, доцентом кафедры административного и финансового права юридического факультета СПбГУ на тему «**Проблема навязывания льготного режима налогообложения недвижимости, невыгодного для налогоплательщика**».

А.А. Никифоров — партнер юридической компании «Пепеляев Групп» рассказал о списании расходов по незавершенным прекращенным инвестиционным проектам. Были названы объективные причины такого списания, определено их экономическое обоснование.

Завершилась первая сессия докладом *Д.В. Винницкого* — д-ра юрид. наук, профессора, зав. кафедрой финансового права Уральского государственного юридического университета им. В.Ф. Яковлева, директора Института права БРИКС на тему «**Что такое Конституционный Суд? Размышление к юбилею конференции**».

Докладчик среди прочего обратил внимание на отсутствие структуры в текстах актов КС РФ, что мешает реализации их как практикообразующих актов. На разного рода мероприятиях обсуждается резолютивная часть решения — к какому решению должен прийти Суд, о других, не менее важных, частях решений забывается. Между тем

решения КС РФ наполнены неопределенными терминами, которые в других схожих по сути делах уже могут и не использоваться. Таким образом, институциональная система, которая бы в будущем помогала в разрешении вопросов, не создается.

Тема *legal*-дизайна юридических документов активно развивается, юридические фирмы проводят обучение сотрудников, вузы вводят спецкурсы. Пора внедрять это и в документы государственных органов, в частности в акты судов. А обсуждать возможные варианты можно на конференциях, резюмировал модератор сессии.

Сессия 2. Конституционно-правовые принципы нормативного регулирования налогового администрирования

Модератор: *С.В. Овсянников* — канд. юрид. наук, доцент кафедры административного и финансового права юридического факультета СПбГУ.

Началась сессия с доклада *В.М. Заринова* «Теневое регулирование налоговых отношений как угроза налоговой системе и правам налогоплательщиков». Речь шла о разного рода документах, которые ФНС России направляет для использования в работе нижестоящим органам, — регламентах, распоряжениях и т.п. С каждым годом их становится все больше, но все они с грифом «ДСП», т.е. недоступны для изучения налогоплательщиками. Между тем известно, что в таких актах часто идет речь о мерах побуждения налогоплательщиков к разного рода действиям.

Как можно выйти из ситуации? Выступающий предложил Службе разработать соответствующий регламент «засекречивания» подобных документов, представив его для общественного обсуждения. Все письма от имени заместителя руководителя ФНС России считать приобретающими нормативные свойства и соответственно требующими экспертизы Правового управления Службы с точки зрения допустимости наложения грифа секретности. У налогоплательщиков должна быть возможность оспаривать такие документы в суде.

Модератор сессии добавил, что неясна правовая природа манифестов ФНС, которые относят к так называемому мягкому праву.

Со стороны представителей ФНС России прозвучал ряд комментариев. В частности, обращено внимание на то, что выводы в отношении конкретного налогоплательщика делаются на основе собранных доказательств. Письма ФНС, обязательные для налоговых органов, размещаются в открытом доступе на официальном сайте Службы. Могут возникнуть проблемы с соблюдением баланса на стадии предпроверочного анализа: с одной стороны, полномочия налоговых ор-

ганов ограничены, а с другой – налоговый орган наделен дискрецией по назначению проверки. Формализация – не всегда хорошо.

Г.А. Мухамедеева – старший преподаватель кафедры финансового и административного права Института права Уфимского университета науки и технологии (ранее Башкирского государственного университета) представила доклад **«О необходимости законодательной регламентации процедуры восстановления списанной безнадежной к взысканию задолженности по налогам»** в контексте привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности в связи с налоговыми нарушениями должника (Определение КС РФ от 24.02.2022 № 417-О).

Основной вопрос – о соотношении понятий «списание безнадежной задолженности» и «прекращение налоговой обязанности». Является ли списание безнадежной задолженности основанием прекращения налоговой обязанности и в каких случаях?

Гость из Казахстана **Е.В. Порохов** – д-р юрид. наук, профессор Высшей школы права «Әділет» Каспийского общественного университета, директор НИИ финансового и налогового права рассказал о методических рекомендациях Комитета государственных доходов Республики Казахстан в практике налогового администрирования.

В стране действует презумпция законности актов, пока они не признаны незаконными. Порой возникает вопрос о статусе актов налоговых органов. Есть индивидуальные акты, обращенные к конкретному налогоплательщику, а есть акты нормативного толкования, к которым относятся методические рекомендации. Часто они содержат понятия, которых нет в законах. Налоговые органы стремятся также толковать нормы международных норм, пока такие попытки пресекаются.

Он также рассказал об особенностях казахстанского конституционного производства по делам о проверке налоговых законов на соответствие Конституции РК (*доклад*).

М.В. Карасева – д-р юрид. наук, профессор, зав. кафедрой финансового права Воронежского государственного университета предложила к обсуждению тему **«Взыскание налоговой задолженности с физического лица с учетом тенденций развития регулирования в сфере налогообложения»**. Поводом стало Постановление КС РФ от 23.06.2022 № 26-П.

Сессия 3. Конституционно-правовые аспекты налогового контроля

Модератор: **С.А. Сосновский** – канд. юрид. наук, доцент кафедры административного и финансового права юридического факультета СПбГУ.

А.О. Шишканов – преподаватель кафедры административного и финансового права юридического факультета СПбГУ, руководитель налоговой практики ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга» продолжил обсуждение вопросов, начатых на предыдущей сессии. Тема выступления – **«О возможности вменения нарушения ст. 54.1 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки»**. Он отметил, что Конституционный Суд еще не высказывался по этому вопросу.

С.А. Черепанов – канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового права УрГЮУ остановился на **вспомогательных мероприятиях налогового контроля** – выемках, осмотрах, истребовании документов и информации.

Поводом стали определения КС РФ от 24.02.2022 № 490-О, от 31.03.2022 № 500-О, от 07.04.2022 № 821-О. Жалобы заявителей не были рассмотрены Судом по существу, хотя налогоплательщики находятся в неопределенности, не понимают, чего ждать от налоговых органов.

А.В. Реут – канд. юрид. наук, доцент кафедры международного и публичного права Финансового университета при Правительстве РФ продолжила обсуждать предпроверочные действия и «иные мероприятия налогового контроля», заметив, что последний термин так и не получил развития в НК РФ. Пока мероприятия налогового органа не касаются налогоплательщика, его прав и обязанностей, регулирование не требуется, но если ситуация обратная, то действующих норм оказывается недостаточно. Выступающая предположила, что вряд ли мы сможем выработать конкретные предложения, поскольку никто, кроме налоговых органов, не видит всей ситуации.

Завершающий конференцию доклад был **М.З. Шварца** – канд. юрид. наук, профессора, и.о. заведующего кафедрой гражданского процесса юридического факультета СПбГУ. Он рассмотрел обсуждаемую тему с позиции избыточности мер налогового контроля.

РЕЗОЛЮЦИЯ
XX Международной научно-практической конференции
«Налоговое право в решениях Конституционного Суда
Российской Федерации 2022 года»

Участники XX Международной научно-практической конференции обсудили вопросы теории и практики налогового права в решениях КС РФ, принятых в 2022 г., а также перспективы развития налогового права в России.

По итогам дискуссии были сделаны следующие выводы.

1. Конституционный Суд в 2022 г. принял пять постановлений и порядка 100 определений по вопросам налогообложения.

Как и прежде, в обращениях налогоплательщиков заметно преобладали темы налогового контроля, противодействия уходу от налогов, реализации прав налогоплательщиков. Не снижается и количество жалоб на регулирование поимущественного налогообложения. Однако ни по одной из этих тем в 2022 г. не было постановлений КС РФ.

2. Есть случаи обращения в Конституционный Суд граждан о проверке конституционности норм, фактически примененных судами, но прямо не указанных в судебных актах (определения КС РФ от 29.09.2022 № 2572-О, от 28.02.2023 № 256-О). Суд отказал в принятии таких жалоб к своему рассмотрению, в результате права и законные интересы заявителей остались без защиты. Поскольку это далеко не единичные случаи, следует выработать надлежащий механизм реагирования на них в целях повышения эффективности конституционного нормоконтроля.

3. Конституционный Суд в течение ряда лет высказывает мнение, что полномочия законодателя по выбору критериев установления налоговых льгот ничем не ограничены. Эксперты указывают, что дифференцированное льготное налогообложение на практике может иметь произвольный характер и быть дискриминационным по своему содержанию. Суду необходимо присмотреться к этой проблеме.

4. Правоприменительной практикой подтверждена актуальность законодательного урегулирования оснований и порядка определения действительного размера налогового обязательства (налоговой рекон-

струкции) при применении ст. 54.1 НК РФ. Отказ в проведении полной реконструкции нарушает конституционное право платить только законно установленные налоги и сборы.

5. Очевидная неопределенность положений п. 2 ст. 93.1 НК РФ породила обширную практику произвольного истребования у налогоплательщиков массивов документов вне рамок налоговых проверок.

Позиции КС РФ по этому вопросу остаются декларативными, не влияющими ни на деятельность налоговых органов, ни на подходы судов.

Нормы Налогового кодекса, регулирующие отношения по истребованию документов и информации, не отвечают современным реалиям и нуждаются в дальнейшем совершенствовании. Дискреционное полномочие налоговых органов истребовать у налогоплательщиков документы и информацию при «обоснованной необходимости» должно быть ограничено четкими законодательными рамками и процедурами.

6. В Налоговом кодексе не закреплены принципы налогового контроля. Это очевидный пробел, поскольку для большинства видов государственного контроля (надзора) основные принципы закреплены в гл. 2 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

Исполнение этого нормативного пробела будет способствовать укреплению законности в налоговой сфере, лучшей защите прав налогоплательщиков, сокращению налоговых споров.

7. Федеральная налоговая служба на основании п. 2 ст. 89 НК РФ внедряет экстерриториальный подход при проведении выездных налоговых проверок. При этом издержки реформирования административной системы перелгаются на налогоплательщиков, а само перераспределение полномочий контрольных органов регулируется закрытыми ведомственными актами.

Во исполнение ч. 3 ст. 15 Конституции РФ нормативные акты ФНС России о распределении полномочий налоговых органов подлежат публикации.

В целях полноценной реализации конституционного права на защиту необходимо подтвердить право налогоплательщика обращаться в суд по месту своего нахождения, когда проверяющий налоговый орган находится в другом регионе.

8. Нормативно не урегулирована процедура «восстановления» налоговыми органами ранее списанной налоговой задолженности. Сами эти действия существенно влияют на права и законные интересы

контролирующих лиц при привлечении их к субсидиарной ответственности в связи с налоговыми нарушениями должника. Такая процедура должна получить законные основания и пределы.

9. Одновременное применение ст. 119 и 122 НК РФ приводит к нарушению принципов определенности, справедливости и однократности применения мер ответственности. Сферы действия этих смежных норм недостаточно разграничены, что требует конституционно-правовой проверки.

10. Конституционный Суд отказался рассматривать вопрос о начале течения срока давности привлечения к ответственности за неуплату налога на прибыль (Определение КС РФ от 29.09.2022 № 2585-О). Надо вернуться к проблеме исчисления сроков давности привлечения к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 119 и 122 НК РФ.

Статья 113 НК РФ устанавливает несколько вариантов определения начала течения этих сроков. Любая дифференциация в подходах должна основываться на понятных конституционно-правовых критериях и принципах. В данном случае нет убедительных аргументов в защиту установленных различий.

11. Бывших руководителей компаний-недоимщиков часто привлекают к субсидиарной ответственности. Защита их прав и законных интересов осложнена тем, что налоговые органы отказываются представлять им какие-либо документы, связанные с начислением недоимки. При этом они ссылаются на необходимость сохранять налоговую тайну.

Институт налоговой тайны не может применяться во вред должностным лицам компаний-налогоплательщиков, в том числе бывшим. Отказ представить документы налогового контроля руководителю, возглавлявшему компанию в периоды, за которые доначислены налоги, не соответствует принципам привлечения к юридической ответственности, умаляет право на защиту в состязательном судебном процессе.

12. Налогоплательщики продолжают задавать вопрос о том, могут ли налоговые органы в суде восполнять «отсутствующие» сведения, обязательные к включению в акт проверки и решение налогового органа, однако Конституционный Суд не нашел оснований его рассмотреть (Определение КС РФ от 21.11.2022 № 3195-О).

В судебной практике необходимо сформировать позицию о недопустимости принятия от налоговых органов новых доказательств, не раскрытых перед налогоплательщиком на досудебной стадии, за ис-

ключением случаев, когда сам налогоплательщик представил новые и не раскрытые на досудебной стадии доказательств.

13. Излишняя уплата обязательных публичных платежей в бюджетную систему по общему правилу приводит к неосновательному обогащению публично-правового образования. В этих случаях имущественное положение граждан и организаций может быть восстановлено в рамках механизмов как финансового, так и гражданского права.

Как следует из Постановления КС РФ от 08.11.2022 № 47-П, в российской правовой системе применяются в первую очередь публично-правовые механизмы восстановления имущественного положения частных лиц при излишней уплате публичных платежей. Такой подход может быть использован в случаях законодательных пробелов, препятствующих эффективной защите нарушенных прав и законных интересов.

14. Подкомиссией Правительственной комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в Российской Федерации в протокольной форме введена плата за одобрение сделок инвесторов из «недружественных» стран по отчуждению акций и долей российских компаний: «добровольный» взнос в федеральный бюджет — не менее 10% от суммы сделки. Фактически установлен новый фискальный сбор, поскольку взимание этого платежа — обязательное условие совершения сделки. Платеж введен с нарушением правил установления обязательных публично-правовых платежей (всех их существенных элементов) только законом.

15. Налоговеды крайне обеспокоены расширяющейся практикой прямого игнорирования законодателем конституционных правил и принципов налогообложения. В частности, это наблюдается при установлении так называемого налога на сверхприбыль прошлых налоговых периодов, то есть с обратной силой.

Налогообложение сверхприбыли характерно и для других стран. Внимание налоговых специалистов привлечено к спору о взносе солидарности (налоге на сверхприбыль), рассматриваемому Судом ЕС. Поскольку демократические принципы налогообложения универсальны, судебная позиция по этому делу будет представлять значительный интерес.

21 апреля 2023 г.

АННОТАЦИИ К СТАТЬЯМ СБОРНИКА

Конституционный нормоконтроль в налоговой сфере

Е.В. Порохов. Особенности казахстанского конституционного производства по делам о проверке налоговых законов на соответствие Конституции Республики Казахстан

До 1 января 2023 г. конституционный контроль в Республике осуществлял действовавший на основании Конституции РК 1995 г. Конституционный Совет РК. С 1 января 2023 г. проверка на соответствие Конституции и пересмотр не соответствующих Конституции страны законов и иных правовых актов, в том числе по вопросам налогообложения, осуществляются Конституционным Судом РК. Автор рассматривает особенности оспаривания в порядке конституционного производства.

Д.В. Винницкий, Д.А. Курочкин. Что такое Конституционный Суд РФ (размышление к 20-летию юбилею Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации»)

По мнению авторов, юридическое содержание позиций Конституционного Суда может быть обсуждаемо и даже неоднозначно в силу плюрализма правовых течений, правотворческих и правоприменительных доктрин, но логическая основа рассуждений Конституционного Суда, как представляется, не должна вызывать ни малейших сомнений. Однако зачастую достаточно ясные логические основания мотивировочной части, выводов и правовых позиций, в том числе по налоговым делам, отсутствуют. Авторы обосновывают данный вывод содержанием постановлений, принятых Конституционным Судом в 2022 г.

Г.Ю. Масленников. Вопрос конституционного нормоконтроля, когда статья закона не указана в судебном акте, но норма права фактически применена в конкретном деле

Конституционный Суд РФ отказывает в рассмотрении жалобы в связи с тем, что оспариваемая норма не указана в судебных актах,

принятых по делу заявителя. По мнению автора, нужно найти и выработать ориентир, который позволял бы заявителям рассчитывать на принятие КС РФ к рассмотрению жалобы, в которой оспаривается статья, напрямую не указанная в судебном акте, но фактически применимая в деле заявителя.

НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ

О.О. Журавлева. Категория «доверие» в налоговой сфере в актах Конституционного Суда РФ 2022 года

Проанализированы акты КС РФ, затрагивающие налоговую сферу, где использован термин «доверие». Спрогнозировано дальнейшее использование этого термина в актах КС РФ. Обращаться к нему будут и Суд, и заявители, особенно при рассмотрении вопросов стабильности регулирования.

Д.Р. Борисенко, Т.А. Терещенко. Предприниматели должны читать законы с большей ответственностью и осмотрительностью — позиция КС РФ и судебный тренд

Авторы приводят примеры из судебной практики, которые свидетельствуют об очевидном смещении понятий: если речь идет о раскрытии содержания категории «добросовестность» через категории «заботливость» и «осмотрительность», то заботливость и осмотрительность предполагаются, а если речь идет об установлении вины (ее отсутствии), то наличие заботливости и осмотрительности должно доказываться самим лицом, чье поведение подлежит оценке. В подобной ситуации требование повышенной осмотрительности при применении налогового законодательства, предъявляемое к предпринимателям, нуждается в дополнительных разъяснениях на уровне высших судебных инстанций.

Установление налогов и сборов

С.Г. Пепеляев. Епитимья от Минфина

Рассмотрены последствия решения Правительственной подкомиссии о том, что отчуждение акций и долей российских компаний должно осуществляться с дисконтом не менее 50% от их рыночной стоимости. На практике «налог на выход» не может перечисляться из «недружественных» стран, поэтому фактически уплачивается покупателем.

Р.В. Речкин. «Добровольное обязательство» и его налоговые последствия

В условиях «аварийной юриспруденции» важно, по мнению автора, определиться с вводимыми в законодательство терминами. Один из них — «обязательство по осуществлению добровольного направления в федеральный бюджет денежных средств». Он введен в рамках «особого порядка» совершения сделок с ценными бумагами и с долями российских ООО, если эти сделки заключаются с участием «недружественных» нерезидентов.

Налоговый контроль

С.Г. Пепеляев. Бумаги и бесконечность

В Определении от 07.04.2022 № 821-О КС РФ сделал вывод, что ч. 2 ст. 93.1 НК РФ об истребовании документов за рамками налоговых проверок не содержит неопределенности и не может расцениваться как нарушение конституционных прав заявителя. Автор приводит аргументы не в пользу этой позиции.

С.Г. Пепеляев. Правовая бутафория

Рассматривается проведенной палатой РФ анализ работы налоговых органов в части выездных налоговых проверок и взыскания доначислений. Неумеренность налоговых органов при истребовании документов, которая привлекла особое внимание аудиторов и на которую отреагировала ФНС России еще в ходе аудиторской проверки изданием манифеста «Разумное истребование», также в поле зрения автора статьи. Что это: клятва ФНС России соблюдать закон или форма ведомственных увещаний? Какова правовая природа и какое правовое значение имеет этот документ?

А.Б. Кузнецов. (Не)правомерность истребования документов: развитие событий

ФНС России указала на безусловный характер представления налоговому органу документов и информации вне рамок налоговой проверки. Автор разбирается, есть ли у налогоплательщика реальная возможность потребовать, чтобы инспекция обосновала необходимость запроса.

С.А. Черепанов. Вспомогательные мероприятия налогового контроля в решениях Конституционного Суда РФ 2022 года: новые «старые»

проблемы (определения от 24 февраля 2022 г. № 490-О, от 31 марта 2022 г. № 500-О и от 7 апреля 2022 г. № 821)

Автор обращается к одной из «вечных», по его мнению, проблем российского налогового права и делает вывод, что ответ на вопрос о поводах для назначения таких мероприятий сталкивается с рядом объективных трудностей. Не менее сложным и важным представляется вопрос о процедуре проведения таких мероприятий, включая гарантии прав лиц, подвергнутых контролю. Пришло время обратить внимание на явную пробельность в части закрепления в НК РФ неких принципов налогового контроля.

А.В. Захаров, А.В. Туркина. Предпроверочный анализ налогоплательщиков: обоснование правового регулирования

Дается определение «предпроверочного анализа» с учетом позиций КС РФ, анализируется содержание предпроверочного анализа с учетом имеющейся практики налоговых органов, предложены ориентиры для законодательного регулирования этого вопроса.

С.Г. Пепеляев. Выездные налоговые проверки: эффективность в ущерб законности

Рассматривается положение НК РФ о том, что решение о проведении проверки может выносить не только тот налоговый орган, где налогоплательщик стоит на учете, но и другой, уполномоченный ФНС России проводить проверки плательщиков, расположенных на «закрепленной» за ним территории.

Пределы применения антизлоупотребительных мер

А.О. Шишканов. О возможности вменения нарушения ст. 54.1 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки (комментарий к Определению Конституционного Суда РФ от 30 марта 2023 г. № 705-О)

Рассматривается практика вменения ст. 54.1 НК РФ в ходе камеральных проверок деклараций по НДС. Проведение выездной налоговой проверки перестало быть необходимостью для осуществления доначислений, замечает автор. Но позволяет ли действующая редакция ст. 88 НК РФ реализовывать мероприятия, касающиеся соблюдения налогоплательщиком положений ст. 54.1 НК РФ?

К.А. Сасов. Пора оценить по существу конституционность применения подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ

Данной нормой установлено новое условие для реализации налогоплательщиком прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов: обязательство по сделке (операции) должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону. Сделан вывод, что само допущение законодателя, что право налогоплательщика на законное уменьшение налоговой базы или суммы налога может быть поставлено в зависимость от каких-либо дополнительных законных условий, конфликтует с конституционным правом налогоплательщика не уплачивать незаконных налогов.

Взыскание налоговой задолженности

А.А. Карицкая. К вопросу о внесудебном взыскании суммы страховых взносов из заработной платы лица, утратившего статус индивидуального предпринимателя (комментарий к Постановлению Конституционного Суда РФ от 23 июня 2022 г. № 26-П)

Ретроспективный анализ автора основных правовых позиций КС РФ по данному вопросу демонстрирует тенденции к расширению соответствующей модели принудительного исполнения налоговой обязанности. В указанном Постановлении Конституционный Суд подтвердил конституционность внесудебного порядка взыскания задолженности с налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей, в том числе утративших данный статус после вынесения уполномоченным органом решения о взыскании страховых взносов за счет имущества. Автор не исключает, что в будущем в законодательство будут внесены конституционно допустимые изменения, предполагающие возможность взыскания в бесспорном порядке недоимки с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

О.И. Лютова. Конституционные рамки взыскания налога

Сама по себе сложность и неоднозначность норм о взыскании налога, и прежде всего процедуры внесудебного взыскания, неизбежно порождает очередные сложные и неоднозначные рассуждения конституционного порядка на эту тему. С предлагаемым Судом в Постановлении от 23 июня 2022 г. № 26-П по жалобе В.В. Соловьева сценарием о развитии налогово-правового механизма взыскания только путем