

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

СОДЕРЖАНИЕ

<i>С.Г. Пепеляев.</i> Предисловие	3
Список организаций – участниц конференции	4
Резолюция XV Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года».....	6
Аннотации к статьям сборника	12

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА И КОНСТИТУЦИОННОЕ ПРАВОСУДИЕ

<i>Х.В. Пешкова.</i> Влияние российской политики на правовые позиции Конституционного Суда РФ: проблемы и перспективы	20
<i>К.А. Сасов.</i> Конституционный Суд РФ о конституционных принципах в налоговом праве	26

НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ И ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫЕ ИНСТИТУТЫ

<i>Ю.А. Крохина.</i> Взыскание с физического лица неправомерно предоставленного вычета по НДФЛ	34
<i>С.Г. Пепеляев.</i> О различии экономических и юридических оценок последствий неуплаты налога.....	42
<i>О.И. Лютова.</i> Применение понятия вреда (ущерба) к налоговым отношениям.....	57
<i>Ю.В. Леднева.</i> Гражданский иск в уголовных делах о налоговых преступлениях.....	63

<i>Э.М. Цыганков.</i> Об ответственности физического лица за деяния лица юридического и о необходимости выявления причинно-следственных связей между преступлением и его последствиями	73
<i>А. Бланкенагель.</i> Гражданско-правовая ответственность за налоговые долги	86

КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НДС

<i>А.Д. Шелкунов.</i> Правовая природа НДС и проблема определения момента восстановления вычетов по авансам	103
<i>К.Ю. Литвинова, И.Б. Штукмастер.</i> Территориальный принцип взимания НДС и единое экономическое пространство Российской Федерации	108
<i>Л.П. Крехалева.</i> Дело ООО «Мишутка»: ставка НДС на товары с принадлежностями	115

ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА:

НЕРЕШЕННЫЕ КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ

<i>К.А. Пономарева.</i> Конституционный Суд РФ о борьбе с налоговыми злоупотреблениями: на примере Определения от 4 июля 2017 г. № 1440-О	122
<i>Н.Л. Файзрахманова, А.В. Шендерюк.</i> Дробление бизнеса: перечень конституционно-правовых проблем	131

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

<i>Ю.В. Федонина.</i> О соблюдении принципа равенства налогоплательщиков при установлении льгот по уплате страховых взносов	138
<i>С.М. Миронова.</i> Кадастровая стоимость в системе имущественного налогообложения: конституционно-правовые аспекты	148
<i>А.А. Артемьев.</i> Налоговые последствия при ввозе товаров ЕАЭС с территории особой экономической зоны на остальную часть территории России (конституционные аспекты)	162
<i>С.Д. Пименов.</i> Вопросы правосубъектности в решениях Конституционного Суда РФ 2017 г.	168

<i>К. Демейер.</i> Международный опыт разрешения правовых проблем, связанных с расширением электронного документооборота в налоговых отношениях	175
---	-----

КОНСТИТУЦИОННЫЕ ПРЕДЕЛЫ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ

<i>М.В. Юзвак.</i> Проблемы исполнения обязанности по уплате НДС при приобретении публичного имущества.....	184
<i>А.В. Кириллов, А.Э. Айдинян.</i> Действует ли принцип «налоговой нейтральности» для налогового агента, выплачивающего доходы за рубеж?	195

ДЕЙСТВИЕ ВО ВРЕМЕНИ НОВЫХ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ СУДОВ

<i>О.О. Журавлева.</i> Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере	200
<i>Д.А. Марцинковский.</i> Об обратной силе судебной практики по налоговым спорам в свете Постановления КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П	208
<i>Д.М. Осина.</i> Ретроспективное применение к налогоплательщику судебной практики: законодательное регулирование и практический подход	214
<i>О.А. Басманова.</i> Обратная сила судебного толкования: о двух постановлениях Конституционного Суда РФ	221

СТАТУС ОПРЕДЕЛЕНИЙ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ

<i>А.Р. Султанов.</i> Оспаривание нормативных актов – средство защиты нарушенных прав	228
<i>Ж.Г. Попкова.</i> Проблема определения судебного акта Верховного Суда РФ как практикообразующего	249

ПРИЛОЖЕНИЯ

<i>Приложение 1.</i> Перечень решений Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения, принятых в 2017 г.	254
<i>Приложение 2.</i> Основные положения решений Конституционного Суда РФ за 2017 г.	270

Общие положения	270
Общие принципы налогообложения	270
Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах	274
Институты, понятия и термины, используемые в налоговом законодательстве	277
Система налогов и сборов в Российской Федерации	279
Полномочия федерального законодателя и федеральных органов исполнительной власти в сфере налоговых отношений	279
Налогоплательщики и плательщики сборов	280
Права налогоплательщиков	280
Обязанности налогоплательщиков	281
Налоговые органы. Таможенные органы. Финансовые органы.	
Органы внутренних дел. Следственные органы	282
Права налоговых органов	282
Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	283
Налоговая декларация и налоговый контроль	285
Общие положения о налоговом контроле	285
Истребование документов при проведении налоговой проверки	286
Экспертиза	286
Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки	286
Ответственность за налоговые правонарушения	288
Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений	288
Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения	291
Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения	293
Ответственность свидетеля	296
Ответственность за налоговые преступления	297
Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц	301
Налог на добавленную стоимость	302
Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	302
Налоговые ставки	305

Налог на доходы физических лиц	308
Налоговые льготы.....	308
Имущественные налоговые вычеты.....	309
Государственная пошлина	322
Порядок и сроки уплаты государственной пошлины	322
Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины	323
Налог на добычу полезных ископаемых	323
Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы	323
Упрощенная система налогообложения	324
Порядок исчисления и уплаты налога	324
Единый налог на вмененный доход	324
Основные понятия.....	324
Налог на имущество организаций	325
Налогоплательщики	325
Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества	326
Земельный налог	327
Порядок определения налоговой базы	327
Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу	332
Налог на имущество физических лиц	333
Налогоплательщики	333
Порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения.....	334
Налоговые ставки	334
Обязательные платежи в Пенсионный фонд РФ	335
Процедурные аспекты рассмотрения обращений по вопросам налогообложения в Конституционном Суде РФ	336
Подведомственность и компетенция.....	336
Допустимость обращений	338
Разъяснение решений.....	339

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, ждуг, 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 несопоставимой, 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,