

ПРЕДИСЛОВИЕ

Современной налоговой системе России в 2021 г. исполнилось 30 лет. Отсчет ведется с декабря 1991 г., когда был принят пакет ключевых законов о налогообложении.

Это было схематичное, поверхностное, убогое регулирование, созданное при отсутствии необходимых знаний и опыта. За 30 лет появилось и то и другое. Объем и детальность налогового законодательства несравненно выросли.

Но что можно сказать о «конституционном качестве» Налогового кодекса Российской Федерации? О строгой приверженности законодателя и правоприменителя началам добра и справедливости, заложенным в Конституции России?

Думаю, не ошибусь, если скажу, что «конституционное качество» налогового законодательства не поспевает за объемом нового регулирования. Каждый год НК РФ «распухает» значительным числом новых норм, часто скороспелых, ангажированных чьими-то корыстными интересами, непрофессионально скроенными. Это генерирует новые обращения в КС РФ по принципу «старые песни на новый лад»: идеи, которые КС РФ уже не раз высказывал ранее, применяются как мерило к новым ситуациям.

В материалах сборника рассматривается применение «незыблемых» правил к вопросам ответственности бывших директоров налогоплательщиков, лишенных слова в свою защиту, расчета действительного размера налогового обязательства, который налоговые органы не спешат определять, «аморфных» сроков обеспечительных мер и др.

Но не только новинки законодательства стали виной «типовой загрузки» КС РФ.

Право нужно слабому. Сильный возьмет свое силой. Право призвано защищать слабого от своеволия сильного. В налоговых отношениях сильная сторона – это государство. Но и принятие, и исполнение, и контроль за исполнением законов в его же руках.

В такой ситуации право – это форма самоограничения государства. Есть причины, по которым государство готово к самоограничению.

Конституционные нормы устанавливают рамки, за которые государство не может выходить ни при каких условиях. Но не всегда они устойчивы. Отсюда дежурные темы, которые каждый год «высвечивают» авторы сборника: слишком широкое делегирование правотворческих полномочий органам исполнительной власти, ретроспективное действие судебных толкований, вольное обращение с налоговой тайной и др.

Поскольку все течет и изменяется, объем самоограничений государства весьма «эластичен». Есть периоды, когда государство выступает хозяином своего слова в худшем варианте: хочу – слово дал, хочу – слово взял (обратно). Сейчас, кажется, именно такое «обострение».

В этих условиях налогоплательщики чувствуют себя обманутыми властью и ищут защиты у того, кто, как им кажется, наиболее дистанцирован от «ежедневного государства», т.е. у Конституционного Суда.

Но не всегда эта дистанция действительно существует или ее достаточно. Авторы сборника обращают внимание на проблемы отмены публикаций особых мнений судей КС РФ, подмены тезисов в определениях Суда, недоработок, затрудняющих исполнение его актов, и др.

Помимо ежегодно воспроизводимой конституционно-правовой рутины, конечно, возникают и совершенно новые темы, поскольку накопление конституционно-правового опыта преобразуется в новое качество осмысления правовой жизни. Время от времени рождаются новые подходы, идеи, максимы. Это нечастое явление. Тем более важно не пропустить такие «самородки». В этом отношении интересен материал о дебютировавшем в актах КС РФ принципе умеренности налогового бремени.

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

РЕЗОЛЮЦИЯ
XVIII Международной
научно-практической конференции
«Налоговое право в решениях
Конституционного Суда
Российской Федерации 2020 года»
(заочно-цифровой формат на портале «Закон.ру»,
20–28 апреля 2021 г.)

Участники конференции обсудили вопросы теории и практики налогового права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (далее – Конституционный Суд, КС РФ), принятых в 2020 г., а также перспективы развития налогового права в России.

По итогам дискуссии были сделаны следующие выводы.

1. В 2020 г. Конституционный Суд посвятил вопросам налогообложения 7 из 50 постановлений (14%) и более 100 из 3155 определений (3%). Это, а также соотношение поступивших налоговых обращений и вынесенных постановлений (6%) в сравнении с соотношением постановлений по остальным категориям обращений (1,4%) говорит о повышенном внимании Конституционного Суда к налоговым проблемам.

В жалобах налогоплательщиков преобладает тематика налогового контроля, противодействия уходу от налогов, взыскания налоговой задолженности, привлечения к ответственности. Это свидетельство высокой конфликтности налоговых отношений.

Конституционный Суд продолжает искать баланс прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, где на одной чаше весов лежит обязанность налогового органа достоверно установить факт нарушения налогового законодательства, а на другой – право налогоплательщика не подвергаться произвольным доначислениям и взысканиям.

2. Конституционный Суд подтвердил неизменность ранее высказанных правовых позиций о том, что обязательные в силу закона публичные платежи, не указанные в Налоговом кодексе РФ в качестве налогов и сборов, не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции РФ.

Такие платежи являются формой финансового обременения лиц, ограничением прав и свобод собственников. К их законодательному регулированию применимы все те конституционные требования и ограничения, которые распространяются на законодательство о налогах и сборах.

3. Конституционный Суд последовательно высказывает правовую позицию о недопустимости формального подхода при разрешении налоговых споров. Судам следует оценивать фактическое поведение участников налоговых правоотношений, как налогоплательщиков, так и налоговых органов, оценивать их права и обязанности, добросовестность и разумность. В этом проявляется общеправовой принцип «право всегда конкретно».

Необходимо обеспечить полноценное выполнение судами функции правосудия, повышение уровня защиты прав и свобод граждан и организаций в сфере публичной ответственности. Суды не должны превратиться в формальное звено государственной системы управления. Всей своей деятельностью суды призваны гарантировать эффективную защиту прав и свобод человека в качестве высшей ценности (постановления КС РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П, от 11 мая 2005 г. № 5-П, от 27 мая 2008 г. № 8-П).

4. В ряде случаев в определениях Конституционного Суда искажены суть спора и правовая позиция заявителя жалобы. Эта проблема развивается в условиях непубличности текстов жалоб и усугубляется возрастающей закрытостью Суда: более года не проводятся публичные слушания, не подлежат публикации особые мнения судей, не раскрываются заранее фабулы принятых к производству дел.

Возможным выходом из ситуации видится создание общедоступного информационного ресурса, где на добровольной основе заявители могут разместить свои обращения или их основные положения как до подачи жалобы, так и после отказа в ее принятии.

5. Экспертное сообщество выразило резко отрицательное отношение к прекращению публикаций особых мнений конституционных судей. «Засекречивание» особых мнений отрицательно скажется на мотивировке решений, и без того слишком скупой, на развитии конституционного права, на открытости и доверии к конституционно-

му правосудию. Оно затрудняет развитие законодательства и правовой науки.

6. В целях создания и поддержания в Российской Федерации благоприятной налоговой среды акты Конституционного Суда, посвященные вопросам налогообложения, должны доводиться до сведения налогоплательщиков и иных субъектов налоговых правоотношений, в том числе путем размещения на официальном сайте ФНС России.

7. Проблема неисполнения законодателем решений Конституционного Суда не решена, чему служит подтверждением Постановление от 28 января 2020 г. № 5-П. Породившие эту проблему причины никуда не исчезли.

Только исключение неконституционных норм из правового поля и полноценная реализация Конституционным Судом функций «негативного законодателя» вкупе с признанием права граждан и организаций действовать в условиях нормативного пробела непосредственно на основе Конституции РФ исходя из своих прав и законных интересов способны мотивировать законодательные органы к оперативному реагированию.

8. В Постановлении от 28 ноября 2017 г. № 34-П Конституционный Суд отметил важность подготовки дополнительных, более структурированных официальных разъяснений налогового законодательства: обобщений административной практики, методических рекомендаций и т.п. Этот вывод Суда остается актуальным.

9. Из постановлений КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П и от 2 июля 2020 г. № 32-П следует, что вред, подлежащий возмещению на основании ст. 1064 ГК РФ, возникает только вследствие таких действий физического лица, которые создали невозможность взыскания недоимки с организации. Гражданско-правовой деликт имеет место в связи с невозможностью взыскания недоимки, а не с самим ее появлением или созданием трудностей ее выявления в ходе контроля за правильностью исчисления налога, в том числе в результате внесения в декларацию недостоверных сведений.

10. В Постановлении от 2 июля 2020 г. № 32-П Конституционный Суд обратил внимание на то, что случаи причинения «вреда» бюджетной системе бывают обусловлены ненадлежащим исполнением налоговым органом своих обязанностей. Если налоговый орган не использовал должным образом полномочия по взысканию задолженности за счет имущества организации в ходе процедуры ее банкротства и за счет имущества контролирурующих должника лиц, то нельзя делать вывод о том, что преследуемое физическое лицо своими дейст-

виями создало невозможность взыскания налоговой задолженности с организации.

11. Определение КС РФ от 12 ноября 2020 г. № 2596-О подтвердило, что вопрос о правильной налогово-правовой квалификации «освобождения» от уплаты налога принципиально важный. В ряде случаев оно по существу выступает налоговой льготой, в других же ситуациях это неотъемлемая часть общего механизма исчисления налога. В некоторых случаях «освобождение» может приводить даже к увеличению, а не к снижению налоговых изъятий.

Природа конкретного элемента структуры налога определяется не названием, а содержанием. Иногда то, что названо «освобождением» от налога, в действительности служит для реализации объективной экономико-правовой модели налога и не позволяет законодателю произвольно отказаться от этого элемента, а иногда, напротив, правило, не названное льготой, является таковой.

12. Конституционный Суд в поисках аргументов выявляет экономико-правовую модель того или иного налога. Следует поддержать использование этого метода при толковании отдельных правил налогообложения. Практика подтвердила результативность такого подхода и его актуальность, особенно в отношении поимущественных налогов.

13. В Постановлении КС РФ от 30 июня 2020 г. № 31-П сделан ряд концептуально новых выводов об экономико-правовой природе НДС, принципе взимания НДС в стране назначения, порядке подтверждения права на применение нулевой ставки НДС. Эти выводы могут оказать положительное влияние на практику разрешения налоговых споров и обеспечить дополнительные гарантии реализации налогоплательщиками своих прав и свобод при соблюдении баланса частных и публичных интересов.

Конституционный Суд обратил внимание на то, что обложение экспортных операций налогом на добавленную стоимость нарушает интересы Российской Федерации, поскольку способствует уменьшению конкурентоспособности ее хозяйствующих субъектов и товаров, стимулирует их экономическую активность и в конечном счете приводит к снижению поступлений в бюджетную систему РФ. Это пример глубокого взгляда на налогообложение с учетом долгосрочных экономических и правовых последствий.

14. Конституционный Суд задал следующий ориентир: размер недоимки должен определяться на основе законных налоговых последствий, которых стремился избежать налогоплательщик (полная нало-

говая реконструкция). Так как эта правовая позиция имеет устойчивый и универсальный характер, она подлежит учету при применении налоговыми органами норм ст. 54.1 НК РФ (определения КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О, от 25 июня 2019 г. № 1522-О, от 29 сентября 2020 г. № 2311-О, от 25 ноября 2020 г. № 2823-О).

Налоговые органы обязаны принимать в рамках контрольных процедур исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налоговых обязательств. Под действительным размером налогового обязательства понимается уплата налогов в размере не меньшем, но и не большем, чем установлено законом.

15. К числу проблем, нуждающихся в решении на нормативном уровне и достойных внимания Конституционного Суда, относится широкое делегирование функций налогового законодателя органам исполнительной власти. Качество их актов вследствие слабой юридической техники остается неудовлетворительным.

16. Требуют законодательных решений и официальных разъяснений следующие проблемы:

— учет конституционных обязанностей родителей при конструировании правовых механизмов уплаты налогов несовершеннолетними детьми. На основе Определения КС РФ от 30 июня 2020 г. № 1467-О органам исполнительной и судебной власти надо решить, должны ли родители (законные представители) уплачивать налоги за детей и могут ли «детские» налоги взыскиваться с родителей. Желательно внести соответствующие дополнения в законодательство с целью прямого урегулирования этого вопроса;

— нарушение принципа равенства при налогообложении индивидуальных предпринимателей, получивших имущество безвозмездно, использующих его в предпринимательской деятельности. Организации в таких же ситуациях облагаются иначе. Чтобы решить эту проблему, необходимо дополнить п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ положением о том, что при определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в п. 18 и 18.1 ст. 217 НК РФ;

— должное законодательное регулирование сбора, обработки, хранения и использования налоговыми органами информации о налогоплательщике;

— необходимость закрепить право гражданина, бывшего ранее должностным лицом организации, на доступ к материалам налоговой проверки, которая проводится за период его управления этой организацией, и на вступление в административное и судебное производство, связанное с такой проверкой, в своих интересах.

17. В двух постановлениях Конституционного Суда — от 22 июля 2020 г. № 38-П и от 4 марта 2021 г. № 5-П ставится вопрос о том, что же на самом деле составляет общественную опасность налоговых преступлений. Суд четко связал общественную опасность, необходимую для криминализации деяний, с фактом обмана или злоупотребления доверием должностных лиц налоговых органов, создающим существенные или непреодолимые препятствия для налогового контроля.

Конституционный Суд аргументировал свою позицию достаточно широко и разносторонне. Его вывод о недопустимости криминализации деяний, приведших к образованию недоимки, но не сопряженных с обманом налоговых органов и потому не имеющих адекватной общественной опасности преступления, можно распространить на широкий набор случаев.

18. Частота рассмотрения Конституционным Судом вопроса об уголовной ответственности в случае необоснованного использования налогового вычета при приобретении жилья и его устойчивая позиция в этом вопросе свидетельствуют о необходимости внесения изменений в налоговое законодательство.

Предлагается:

— дополнить подп. 6 п. 3 ст. 220 НК РФ абзацем девятым следующего содержания: «документы по установленной форме, подтверждающие осуществление расходов налогоплательщика на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей, за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, либо сумму расходов, произведенных за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей, за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (при наличии данного источника осуществления расходов)»;

— дополнить Приложение 7 «Расчет имущественных налоговых вычетов по расходам на новое строительство либо приобретение объектов недвижимого имущества» декларации по форме 3-НДФЛ разделом, отражающим сведения, указанные в предложенной редакции абзаца девятого подп. 6 п. 3 ст. 220 НК РФ.

19. Заслуживает внимания бельгийский опыт работы Комиссии по предварительному решению налоговых вопросов. В нее налогоплательщики могут обратиться задолго до возникновения спора. В ее рамках происходит конструктивный диалог, по результатам вырабатывается официальная позиция. Основная задача Комиссии — обеспечение правовой определенности и предсказуемости в вопросах налогового права, применимого к предполагаемой операции, а кроме того, привлекательность для иностранных инвесторов. Поскольку подавляющее число заявлений налогоплательщиков удовлетворяется, работа Комиссии год от года приобретает все большую популярность.

20. Относительно редкая практика ЕСПЧ по налоговым делам имеет высокую актуальность и ценность для развития российского налогового права.

ЕСПЧ неоднократно провозглашал правовую позицию о том, что налоговое и уголовное разбирательство в отношении одного и того же правонарушения не должно приводить к нарушению принципа *non bis in idem*» (ст. 4 Протокола № 7 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод).

В деле «Агапов против России» (Постановление от 6 октября 2020 г. № 52464/15) ЕСПЧ признал, что имеет место нарушение данного принципа и прав заявителя с учетом презумпции невиновности. В правоприменительной практике важно обеспечить согласованность данной позиции ЕСПЧ и подходов Конституционного Суда, выраженных в постановлениях от 8 декабря 2017 г. № 39-П и от 2 июля 2020 г. № 32-П, с целью соблюдения ч. 4 ст. 15 Конституции РФ.

28 апреля 2021 г., Москва

АННОТАЦИИ К СТАТЬЯМ СБОРНИКА

КОНСТИТУЦИОННЫЙ НОРМОКОНТРОЛЬ В НОВЫХ УСЛОВИЯХ

К.А. Сасов

Конституционный Суд для налогоплательщиков: итоги трехлетней работы

На основе правовых позиций, выраженных в решениях 2018–2020 гг., секретариатом Конституционного Суда РФ подготовлена информация, посвященная ключевым, обладающим конституционной значимостью проблемам правового регулирования предпринимательства. Автор статьи анализирует этот документ.

С.Ю. Шаповалов

Проблема подмены тезисов в определениях Конституционного Суда РФ (Определение КС РФ от 11 марта 2021 г. № 375-О)

На основе собственного опыта автор поднимает вопрос о том, что в отказных определениях Конституционного Суда часто не сформулирована правовая позиция заявителя. Вместо нее Суд описывает что-то иное. Проблема видится в «закрытости» Суда, в недоступности получаемых им обращений. Исправить ситуацию легко: достаточно опубликовать судебные акты вместе с жалобами.

Е.А. Нефедьева

Вопросы налогового права в особых мнениях судей Конституционного Суда РФ

Цель автора статьи – привлечь внимание юридического сообщества к практике особых мнений по вопросам налогового права. Предложено рассматривать особые мнения судей прежде всего как результат конституционно-правового истолкования положений