

РЕЗОЛЮЦИЯ
XVI Международной научно-практической конференции
«Налоговое право в решениях
Конституционного Суда Российской Федерации
2018 года»

Участники конференции обсудили вопросы теории и практики налогообложения в решениях Конституционного Суда РФ, принятых в 2018 г., а также перспективы развития налогового права в России.

По итогам дискуссии были сделаны следующие выводы.

1. В 2018 г. Конституционный Суд РФ принял четыре постановления и более 100 определений по вопросам налогообложения. Заметное увеличение количества «налоговых» решений Конституционного Суда РФ отражает его стремление не оставлять без рассмотрения существенные налогово-правовые проблемы.

2. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П наряду с Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16 октября 2018 г. по делу № А68-10573/2016 решен вопрос об освобождении движимого имущества от налогообложения при его передаче между взаимозависимыми организациями.

В то же время практика правоприменения выявила проблему разграничения движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения, возникшую вследствие недостаточной нормативной определенности объекта налогообложения по налогу на имущество организаций.

Сложности в квалификации имущества должны устраняться законом, а не экспертными заключениями в каждом конкретном случае либо субъективными суждениями органов исполнительной или судебной власти. Законодателю следует уточнить критерии отнесения имущества организаций к облагаемому и необлагаемому налогом.

3. В Определении от 27 февраля 2018 г. № 526-О Конституционный Суд РФ поддержал позицию Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, высказанную в Постановлении от 30 июля 2013 г. № 57, о воз-

возможности взыскания с российского лица суммы налога, не удержанной при выплате иностранному лицу. За последние годы полномочия и возможности налоговой службы по налоговому контролю за рубежом значительно расширились, поэтому необходимо вернуться к обсуждению данного вопроса с целью восстановления баланса интересов государства и правового положения налоговых агентов.

4. В прошлом году Конституционным Судом РФ было принято 12 определений по вопросу о взыскании недоимок организаций с физических лиц, 8 определений – об ответственности налогоплательщика в случае неуплаты налога контрагентом, что свидетельствует о наличии системных проблем в этой области.

В связи с существенным изменением законодательства о банкротстве, расширением сферы действия ст. 45 НК РФ, позволяющей взыскивать налоговую задолженность организаций с физических лиц при определенных условиях, а также включением в НК РФ ст. 54¹ Конституционному Суду РФ следует обратить свое внимание на данные вопросы и при необходимости уточнить свою позицию.

5. Проблема отсутствия надлежащей охраны права бывшего руководителя организации на защиту своих интересов при обжаловании решения налогового органа по итогам налоговой проверки этой организации, обусловленная ограничительным судебным толкованием ст. 137 НК РФ, не получила должной оценки в определениях Конституционного Суда РФ от 29 мая 2018 г. № 1124-О и от 28 июня 2018 г. № 1632-О.

6. При рассмотрении дел, связанных с ответственностью налогоплательщика в случае неуплаты налога контрагентом и оценкой конституционности ст. 54¹ НК РФ, необходимо учитывать правовые позиции, высказанные в международной и отечественной судебной практике.

7. Формируется судебная практика, размывающая границы налоговых обязанностей и ответственности юридического лица. Неоснованное переложение их на иных юридических и физических лиц (в делах об искусственном дроблении бизнеса, о причинении ущерба бюджету преступными действиями) наносит вред налоговому праву и конституционным правам граждан.

Для стабильности оборота и поддержания правовой определенности было бы полезно, чтобы высшие судебные инстанции:

- четко указали, что игнорирование правоспособности юридического лица – это исключительная мера, поэтому основания для такого игнорирования не должны произвольно расширяться;

- обратили внимание на необходимость «увязывать» последствия игнорирования «корпоративной оболочки» для разных групп общественных отношений.

8. Существующая проблема корректной переквалификации сделок для целей налогообложения в налоговом законодательстве и судебной практике не решена. Стандарт доказывания, предлагаемый судами, характеризуется бессистемностью и не учитывает требования различных отраслей права и права налогоплательщиков.

Недопустимо оспаривать налоговые последствия реально совершенной налогоплательщиком сделки (сделок) в рамках выбранного им способа достижения деловой цели независимо от того, привела ли реализация данного способа к уменьшению налоговой нагрузки по сравнению с альтернативными вариантами, в том числе в случае недостижения деловой цели по не зависящим от налогоплательщика причинам.

Это правило прямо закреплено не только в п. 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», но и в п. 3 ст. 54¹ НК РФ, однако часто не соблюдается ввиду различных трактовок, размывающих пределы вмешательства в усмотрение предпринимателей.

Конституционному Суду РФ необходимо дать оценку конституционности этой нормы с учетом имеющихся толкований, как это было сделано в 2007 г. в Определении № 320-О-П в отношении понятия обоснованных затрат.

9. При проверке конституционности налогов следует учитывать зарубежный опыт. Имеющиеся судебные доктрины для установления региональных налогов предусматривают соблюдение принципов разумной возмездности, связи территории с налогоплательщиком, недискриминации и справедливого распределения. Российский торговый сбор не вполне отвечает этим критериям.

10. При отборе дел для рассмотрения Конституционному Суду РФ необходимо учитывать следующие правовые проблемы.

Во-первых, с точки зрения принципов равенства и всеобщности налогообложения, взимания НДС в стране назначения, гармонизации норм налогового и гражданского законодательства заслуживает внимания вопрос определения ставки НДС в отношении услуг, оказываемых на территории Российской Федерации в ходе международной перевозки.

Во-вторых, применяя правовой подход о недопустимости придания обратной силы новому толкованию нормы закона, изложенный

в Постановлении Конституционного Суда РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П, суды полагают, что он не имеет универсального характера и относится только к НДС. Отсутствие четких критериев понятия «устоявшаяся практика» создает условия для профискального подхода при применении п. 2 ст. 5 НК РФ. Для реализации принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, а также принципа правовой определенности необходимо дальнейшее разъяснение условий применения нового толкования налогового законодательства во времени, в том числе в ситуациях, когда рассматриваются споры по вопросам исчисления и уплаты иных видов налогов, по которым длительное время существует административная практика и отсутствует судебная.

В-третьих, Конституционному Суду РФ следует обратить внимание на проблему, связанную с исчислением суммы налога с дохода в виде имущества, полученного в дар от иного физического лица. Необходимо признать неконституционной сложившуюся практику доначисления НДФЛ гражданам, получающим недвижимость в дар от других физических лиц, до внесения соответствующих изменений в гл. 23 НК РФ.

В-четвертых, толкование положений ст. 269 НК РФ о налоговых последствиях недостаточной капитализации, допускаемое судами (пример — дело № А51-29076/2016), прямо нарушает принципы правовой определенности и равенства налогоплательщиков, не соответствует целям введения ограничительных норм и, как следствие, противоречит принципу экономического основания налога. Необходимо отойти от формального подхода и применять эти правила в зависимости от факта злоупотребления налогоплательщика, а не предположения о таком злоупотреблении в настоящем или будущем времени.

11. Требуется предметного рассмотрения вопроса о возможности конституционного нормоконтроля в отношении постановлений пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, недостаточно раскрытый в Определении Конституционного Суда РФ от 26 ноября 2018 г. № 3044-О.

12. Мотивировочная часть некоторых решений Конституционного Суда РФ по наиболее важным налоговым проблемам (например, определения от 27 февраля 2018 г. № 526-О, от 13 марта 2018 г. № 592-О, от 8 ноября 2018 г. № 2796-О) страдает недостаточной понятностью и обоснованностью, упрощенчеством, излишней краткостью формулировок. Проблемы, поставленные заявителями в жалобах и не снятые Судом в решениях, сохраняются и становятся поводом для новых

обращений налогоплательщиков, что повышает нагрузку на судебную систему.

13. Ссылки Конституционного Суда РФ на собственные решения при обосновании своих выводов порой бессистемны. Часто Суд апеллирует к отказным определениям, в которых его правовая позиция не выражена явно, а решения, к которым дается отсылка, не имеют прямого отношения к рассматриваемой в конкретном деле проблеме, что лишает судебные акты внутренней логики и убедительности.

14. Возникает опасение, что в некоторых случаях Конституционный Суд РФ уклоняется от защиты конституционных прав заявителей, оправдывая это утверждением «формулировка оспариваемой нормы в законе не исключает ее конституционного толкования». Заявители желали бы, чтобы Суд проверял не абстрактно, а на основе конкретных дел то, насколько адекватное толкование проводится правоприменителем. Отказ Конституционного Суда РФ в защите нарушенных конституционных прав заявителей ввиду теоретической возможности правильного толкования закона неконституционен.

15. Общество заинтересовано в улучшении доступности конституционного правосудия. Проблемы, обусловленные увеличением количества обращений граждан и организаций (свыше 3500 в год), следует решать системно.

Например, можно было бы обнародовать на сайте Конституционного Суда РФ критерии относимости, полноты и убедительности жалоб, которые он применяет в своей практике. Все заявители должны понимать, в чем именно они ошибаются, в случаях, когда Суд отказал в рассмотрении их жалоб.

16. С учетом актуальности знания не только о нормах законодательства, но и об их конституционном истолковании желательно размещать на сайте Конституционного Суда РФ рубрикатор с указанием рассмотренных им норм закона. Это послужит правовому просвещению и облегчит работу самого Суда. Заявители смогут заранее определиться с допустимостью своей жалобы, а затем либо отказаться от подачи недопустимой жалобы, либо сослаться в ней на правовые позиции, высказанные Конституционным Судом РФ ранее.

13 апреля 2019 г.,
Москва

АННОТАЦИИ К СТАТЬЯМ СБОРНИКА

ТОЛКОВАНИЕ ВЫСШИМИ СУДАМИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

А. В. Чочиев

Телеологическое толкование в практике Конституционного Суда РФ

Учитывая несомненное влияние актов КС РФ на функционирование и развитие российской правовой системы, важно, чтобы выработанные им методологические позиции были взвешенными и отражали современное состояние юридической науки и практики. Но, к сожалению, в отдельных случаях демонстрируемые Судом подходы не отвечают данным требованиям. Одним из аспектов данной проблемы является вопрос о корректности использования Судом телеологического (целевого) способа толкования норм налогового права.

В. В. Бациев

Последствия оценки Конституционным Судом РФ практики применения нормы налогового законодательства как неверной

Практика показывает, что возможность восстановления нарушенных прав налогоплательщиков или ограничение такового ставится в зависимость от того, кто из высших судов окажется первым и выиграет «конкуренцию» в вопросе толкования нормы. С политико-правовой точки зрения это ограничение не должно распространяться на случаи, когда устраняется недолжное толкование нормы с признанием ее соответствующей Конституции РФ. Именно это положение должно быть в Федеральном конституционном законе от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» определено в качестве общего правила.

В. М. Зарипов

Можно ли оспаривать постановления пленумов высших судов?

На примере Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 обосновывается возможность проверки Конституционным Су-

дом РФ положений постановлений высших коллегиальных органов ВС РФ и ВАС РФ.

О. И. Лютова

К вопросу об установлении правового статуса «отказного» определения судьи Верховного Суда РФ и его роли в налоговом праве

В настоящее время проблема правового статуса определений судей ВС РФ, в том числе отказных, актуализировалась по нескольким причинам. Принципиальное ее решение непосредственно связано с оценкой возможности толкования содержания таких определений с точки зрения наличия или отсутствия в их текстах так называемых правовых позиций с соответствующей мотивировкой.

О. А. Басманова

Обратная сила нового толкования в решениях арбитражного суда (Постановление КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П)

Рассмотрена ситуация, связанная с отсутствием единообразия позиций арбитражных судов при применении п. 2 ст. 5 НК РФ в его истолковании, данном КС РФ в Постановлении от 28 ноября 2017 г. № 34-П, и, как следствие, возникшей правовой неопределенностью для налогоплательщиков и налоговых органов в вопросе о порядке применения принципа действия закона и его толкования во времени.

**КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ
НАЛОГОВЫМ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯМ**

**Налоговый транзит: от 53-го к 54¹
(круглый стол в рамках конференции, 12 апреля 2019 г.)**

Применение ст. 54¹ НК РФ обернулось проблемами с доказыванием добросовестности налогоплательщиков и «налоговыми переплатами». При этом КС РФ нередко отклоняет жалобы предпринимателей, фактически решая споры в пользу налоговых органов. Участники круглого стола обсудили эту ситуацию и предложили пути ее исправления.

Ю. В. Веселов

Негативное влияние расширительного понимания должной осмотрительности на поддержание доверия в обществе и экономический рост

Политика государства в сфере борьбы с уклонением от уплаты налогов с использованием фиктивных организаций заключается

в возложении на покупателей функций налогового контролера своих поставщиков. Предполагается, что административное давление на налогоплательщиков вынудит их транслировать такое давление на своих контрагентов и тем самым вытеснит с рынка практику использования фиктивных организаций. В статье категория «доверие» рассмотрена с позиции социологии.

КОНСТИТУЦИОННЫЙ СТАТУС СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

С. А. Сосновский

Принцип правовой определенности и налоговая правосубъектность организаций

Какие виды субъектов в российских правовом порядке и налоговой системе могут быть носителями налоговой обязанности? Автор рассматривает этот вопрос на примере коллективного субъекта налогового права — организации.

Е. С. Матьянова

Взыскание недоимок организаций с физических лиц: вся правда и вымысел

Рассматриваются некоторые спорные моменты судебной практики привлечения руководителей организаций к имущественной (деликтной) ответственности за неуплату налогов организациями через предъявление к руководителям гражданского иска в уголовном процессе.

Ю. В. Федонина

Круг участников налоговой проверки требуется расширить

Результаты налоговой проверки могут представлять серьезный интерес для лиц, не указанных в НК РФ. Но закон не обязывает проверяемого налогоплательщика или налоговый орган уведомлять таких лиц о проведении проверки, а их доводы, если они будут заявлены в налоговую инспекцию, не обязательны к учету последней. Перечислены наиболее очевидные вопросы, которые могут возникнуть на практике в связи с этой неурегулированностью, предложены ответы на них.

КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ

А. Д. Шелкунов

Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость (по следам Определения КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2796-О)

Названное Определение принято по конкретному вопросу восстановления авансового вычета по НДС, но при этом оно продемонстрировало необходимость понимания нейтрально-правовой природы налога при толковании положений закона, регламентирующих порядок его взимания.

И. Л. Мамина

Неочевидная «зеркальность» вычетов налога на добавленную стоимость при поставке в счет аванса: почему тема не закрыта

Нейтральные формулировки «налогоплательщик» вместо «покупатель» и «поставка товаров» вместо «приобретение товаров», когда речь идет о покупателе, затрудняют понимание существа проблематики. Проанализирована терминология Определения, выявлены слабости документа в части его содержания. Отмечено, что в НК РФ не установлен одинаковый порядок действий по налогу у продавца и покупателя, связанных с начислениями и вычетами.

В. М. Зарипов, К. Ю. Литвинова, И. Б. Штукмастер

Определение Конституционного Суда РФ от 26 марта 2019 г. № 812-О: действительно ли отсутствует правовая неопределенность?

При анализе Определения КС РФ сделан вывод о том, что ряду принципов и гарантий правового государства недопустимо противопоставлен территориальный принцип НДС (в узком толковании), назначение которого с учетом такого толкования неверно понимается правоприменителем, что приводит к наполнению действующих норм законодательства противоречивым содержанием.

Е. А. Данилов

О неопределенности ряда норм статьи 148 Налогового кодекса РФ в свете Конституции РФ и международного права

Проанализирован вопрос о существовании неопределенности в вопросе соответствия Конституции РФ и международному праву указанных норм Кодекса по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой. Речь идет об определении данными нор-

мами места реализации услуг российской организации по перевозке в иностранные порты через российский порт на основании договора с российскими рыбодобывающими предприятиями рыбы, выловленной этими предприятиями в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Н. Н. Дейнега

Налог на добавленную стоимость при международной многоэтапной перевозке (конституционно-правовой аспект)

Нормы налогового законодательства редко применяются арбитражными судами при рассмотрении экономических споров частных субъектов. Тем не менее в некоторых случаях именно в ходе такого правоприменения формируется истолкование налогового закона, которое дает основания для проверки его конституционности. Рассмотрен конкретный пример из судебной практики.

Е. В. Кудряшова

Проблема понимания сущности акциза в практике Конституционного Суда РФ (Определение КС РФ от 13 марта 2018 г. № 592-О)

Взаимодействие права и экономики вполне очевидно в современной реальности. Но насколько целесообразно вносить в право экономическую материю и насколько оправданно в быстро меняющемся мире формулировать определение сложных явлений? Понятие экономико-правовой сущности акциза, данное Конституционным Судом РФ, являет собой пример неудачного сплава права и экономики.

**КОНСТИТУЦИОННОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ**

**Движимое – недвижимое (круглый стол в рамках конференции,
13 апреля 2019 г.)**

С 2019 г. любое движимое имущество независимо от даты постановки на учет исключено из состава объектов обложения налогом на имущество. Однако собственники такого имущества не спешат радоваться освобождению: его еще нужно обосновать, а с этим, как показывает судебная практика, есть проблемы. С ними разбирались участники круглого стола.

С. А. Сосновский

Налог на основные средства или налог на недвижимость?

Обозначены причины имеющихся проблем регулирования обложения налогом на имущество организаций, предложены пути их решения на законодательном уровне.

А. А. Артюх

Споры вокруг налоговой переквалификации движимого имущества в облагаемую недвижимость: в поисках выхода

В результате непредсказуемого применения размытых критериев недвижимости налогоплательщики и правоприменители оказались в ситуации правового хаоса, когда в отдельных ситуациях даже само наличие объекта налогообложения может быть установлено только при помощи технической экспертизы. В связи с этим предложено активизировать дискуссию о сути налога на имущество организаций, понимание которой может помочь реформировать налог.

Н. Л. Файзрахманова

О неконституционности понимания недвижимого имущества для целей налогообложения как включающего в себя категорию «промышленные машины и оборудование»

С 1 февраля 2019 г. движимое имущество исключено из состава объектов обложения налогом на имущество. Несмотря на позитивный характер изменений, они породили множество споров, которые были вызваны различным толкованием понятия «движимое / недвижимое имущество, принятое на учет в качестве основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета». Подход, основанный на представлении недвижимого имущества для целей налогообложения как включающего в себя категорию «промышленные машины и оборудование», даже если они используются в едином производственном процессе, противоречит как историческому, системному, телеологическому толкованию норм налогового законодательства, так и конституционным принципам установления и взимания налогов.

П. А. Попов

От «налога на модернизацию» к обновленной «плате за землю»

Отмененный «налог на модернизацию» получил в практике вторую жизнь из-за переквалификации вновь приобретаемого оборудования