

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Услышал мнение, что КС РФ в последние годы уподобился собесу – отделу социального обеспечения населения. Он устранился от рассмотрения политически-активной тематики и сосредоточился на делах, касающихся «маленького человека», его каждодневных нужд и забот.

Так ли это во всех правовых сферах, не могу сказать, но в налогообложении подтверждение находится: КС РФ рассматривает преимущественно обращения граждан, не выступающих предпринимателями, в основном разрешает проблемы, не связанные с деловыми отношениями.

Налоговые проблемы бизнеса рассматриваются незаслуженно редко. И в основном они касаются процедур налогового контроля, ответственности и т.п. Вопросы исчисления фискальных платежей, урегулирования их отдельных элементов – предмет единичных решений (речь не об отказных определениях со ссылкой на законодательную дискрецию, которых множество).

Можно предположить, почему так происходит.

Во-первых, налоговые проблемы, которые предлагает рассмотреть бизнес, особенно крупный, профессионально тоньше, изощреннее. Чтобы в них разобраться, нужны определенные налоговых знаний и опыт. Юристам широкого профиля проще «сердцем принять» те налоговые темы, которые завязаны на хорошо изученных и понятных общих конституционных догмах о «равенстве и братстве» и т.п.

Во-вторых, налоговые бизнес-проблемы материально крупнее, а последствия конституционно-правовых решений трудно просчитать в масштабах экономики. Поэтому страшно ошибиться и получить неожиданный отрицательный серьезный эффект (а это случалось).

И, наконец, в-третьих, приверженность Суда поиску «баланса» интересов налогоплательщиков и бюджета на самом деле означает определенный охранительный уклон. Всем спокойнее лишний раз не касаться доходов казны, когда на кону серьезные суммы.

Тем не менее при недостатке налоговой бизнес-тематики, нельзя сказать, что в целом тема налогообложения позабыта-позаброшена. Напротив, КС РФ достаточно активен в этой сфере, его решения содержат концептуальные позиции по многим важным вопросам.

Авторы настоящего сборника горячо поддерживают некоторые из них, а другие, наоборот, жестко критикуют. А иногда оценки экспертов противоположны. В этом нет ничего странного, поскольку налогообложение — динамично развивающаяся сложная дисциплина. Дискуссии ей только на пользу.

С уважением,  
С.Г. Пепеляев

## **ИТОГИ РАБОТЫ КОНФЕРЕНЦИИ**

Поступило 30 докладов из разных регионов России, в том числе по смежным темам – о таможенных платежах, о валютном регулировании. Около 500 просмотров программы Конференции зафиксировано на портале Закон.ру, приглашение на конференцию просмотрело более 14 400 посетителей портала.

Лидер по количеству докладов – Постановление КС РФ от 16 ноября 2021 г. № 49-П о защите прав лица, привлекаемого к субсидиарной ответственности, но не участвовавшего в рассмотрении материалов налоговой проверки.

Самый дискутируемый доклад – С.Г. Пепеляева об экономико-правовой природе НДС (тема обсуждения на круглом столе 29 апреля 2022 г.).

Самые одобряемые читателями доклады:

– Ж.Г. Попковой «Модификация доктрины «прокола корпоративной вуали» при «дроблении» бизнеса (Определение КС РФ от 20 июля 2021 г. № 1659 О)»;

– Г.Ю. Масленикова «Правовые аспекты для пересмотра требований, основанных на решении налогового органа и подтвержденных судом» (по мотивам Постановления КС РФ от 16 ноября 2021 г. № 49-П).

**РЕЗОЛЮЦИЯ**  
**XVIII Международной**  
**научно-практической конференции**  
**«Налоговое право в решениях**  
**Конституционного Суда РФ 2020 года»**

Участники XIX Международной научно-практической конференции обсудили вопросы теории и практики налогового права в решениях Конституционного Суда РФ, принятых в 2021 г., а также перспективы развития налогового права в России.

По итогам дискуссии были сделаны следующие выводы.

**1.** Конституционный Суд РФ в 2021 г. принял 5 постановлений и 90 определений по вопросам налогообложения. Сохраняется высокая востребованность КС РФ как института защиты прав граждан и организаций лиц в налоговой сфере.

Как и прежде, в обращениях налогоплательщиков заметно преобладают вопросы налогового контроля, противодействия уходу от налогов, взыскания налоговой задолженности, реализации прав налогоплательщиков, привлечения к ответственности, в том числе уголовной. Однако по этим темам в 2021 г. не было постановлений КС РФ.

Не снижается количество жалоб на регулирование имущественных налогов.

**2.** Суд подтвердил, что Конституция РФ не ограничивает законодателя в праве определять процедуру взыскания налоговой задолженности с физических лиц (судебную или внесудебную). Главное, чтобы не ограничивались возможности налогоплательщиков защищать свои права и интересы (Определение КС РФ от 11 февраля 2021 г. № 180-О-Р; Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П). Зарубежный опыт однозначно демонстрирует, что перейти от исключительно судебного порядка взыскания налоговой задолженности с физических лиц к внесудебному можно. Однако в случае введения нового порядка следует законодательно предусмотреть дополнительные гарантии защиты прав физических лиц и обеспечить действенный конституционный контроль.

**3.** В правоприменительной деятельности особое внимание надо уделять соблюдению сроков мероприятий налогового контроля. Эти сроки — процедурные гарантии защиты прав налогоплательщиков.

Расширительное толкование налоговыми органами и судами норм о сроках контрольных мероприятий препятствует реализации конституционных гарантий свободы экономической деятельности, охраны частной собственности, запрета несоразмерного ограничения прав частных лиц.

Чтобы предотвратить затягивание проверок, необходимо непосредственно в Налоговом кодексе РФ закрепить значение сроков как пресекательных.

**4.** Конституционный Суд РФ последовательно развивает доктрину «снятия корпоративной вуали», позволяющую возложить ответственность по долгам юридического лица на его контролирующих лиц, злоупотребляющих корпоративной формой.

Контролирующее лицо должно нести субсидиарную ответственность по налоговым долгам юридического лица только в той мере, в которой оно получило экономическую выгоду от незаконной налоговой экономии. Эта позиция должна найти четкое закрепление в законодательстве и правоприменительной практике.

**5.** Конституционный Суд РФ правомерно расширил возможности бывших руководителей и других контролирующих лиц организаций-банкротов, привлекаемых к субсидиарной ответственности, для участия в банкротных процедурах и отчасти восстановил баланс прав сторон (Постановление КС РФ от 16 ноября 2021 г. № 49-П).

Но сохраняется главный порок всей процедуры: бывший руководитель организации не может заявить свою позицию в отношении обоснованности и размера доначислений, ставших причиной банкротства организации. В субсидиарном порядке он отвечает «по факту», не имея возможности защититься.

Лицо, которое может быть признано контролирующим, в случае проведения налоговой проверки за период его прямого или косвенного управления компанией должно быть наделено полноценными гарантиями защиты прав. Для этого в НК РФ необходимо закрепить его право получать уведомления о проверке, знакомиться с ее материалами, представлять возражения и др.

**6.** Конституционный Суд РФ по-прежнему придерживается позиции «стороннего наблюдателя», когда вопрос касается налоговых льгот. Он говорит о широких дискреционных полномочиях власти и, по сути, об отсутствии конституционных ограничений (определения КС РФ от 26 апреля 2021 г. № 608-О и 609-О, от 30 ноября 2021 г. № 2384-О).

Такой подход может привести к произвольному установлению законодателем условий применения налоговых льгот и существенному

дисбалансу в уровне гарантий прав налогоплательщиков разных категорий. Факультативность налоговых льгот как элемента налогообложения не означает, что они могут устанавливаться вне связи с конституционными принципами.

7. Суд удачно применил метод экономико-правового анализа для вывода о недопустимости широкого применения инвентаризационной стоимости имущества (Постановление КС РФ от 15 февраля 2019 г. № 10-П).

Но иногда этот метод не используется, что приводит к решениям, вызывающим критику экспертов. Пример — Определение КС РФ от 14 декабря 2021 г. № 2643-О по делу о затратах на добровольное страхование предпринимательских рисков. Конституционный Суд РФ сохранил рудиментарное ограничение, берущее начало в плановой советской экономике.

Идея обложить налогом чистый доход не раз защищалась КС РФ как ключевой принцип. Этот принцип в полной мере относится к налогу на прибыль организаций. Для его последовательной реализации требуется вычесть все экономически обоснованные расходы, связанные с получением дохода.

8. Особое звучание приобрело требование КС РФ, обращенное к органам валютного контроля, учитывать сложность и неординарность ситуаций, объективно возникающих при проведении международных хозяйственных операций и расчетов (Постановление от 9 июля 2021 г. № 34-П).

В спорах предпринимателей с налоговыми органами по вопросу репатриации валютной выручки суды в подавляющем большинстве случаев занимают сторону фискального органа, не принимая во внимание доводы об отсутствии в совершенном деянии общественного вреда или даже угрозы его причинения (материальных последствий).

Необходимо привести в соответствие с Конституцией РФ основания привлечения к ответственности за невозврат валютной выручки.

Следует предусмотреть более широкие основания для дифференциации размера штрафа, предусмотренного в ст. 15.25 КоАП РФ и остающегося по-прежнему весьма суровым.

29 апреля 2022 г., г. Москва

## АННОТАЦИИ К СТАТЬЯМ СБОРНИКА

### Принципы налогообложения, защита прав налогоплательщиков

*О.О. Журавлева*

#### **Анализ обращения физических лиц в 2021 году в Конституционный Суд РФ в отношении положений НК РФ через призму принципа равенства**

Автор статьи презентует проведенное исследование. Чаще всего заявитель, в отношении которого был принят в 2021 г. акт КС РФ, — это гражданин Российской Федерации, не обладающий статусом индивидуального предпринимателя, оспаривавший фискальные платежи, не связанные с профессиональным участием в гражданском обороте (преимущественно госпошлину).

*Н.В. Бобракова, Ю.М. Литвинова*

#### **Соблюдение сроков выездной налоговой проверки с позиции защиты прав налогоплательщиков**

Авторы считают предусмотренные законом процедурные гарантии недостаточно эффективными на практике. В обоснование приводятся нормы закона, правовые позиции КС РФ и мнения ученых.

*Н.Л. Файзрахманова*

#### **Испытание допросом (по мотивам Определения КС РФ от 30 ноября 2021 г. № 2410-О)**

Опираясь на решение КС РФ по жалобе ООО «УК «Озерное»» на нарушение конституционных прав ст. 90 НК РФ и рядом статей АПК РФ, автор статьи дает советы, как относиться к допросу и использовать предоставленные законодательством возможности защиты прав применительно к этому процессуальному действию.

*В.В. Воинов*

#### **Использование пояснительных записок к законопроектам при выявлении смысла налоговых норм (по мотивам Определения КС РФ от 26 апреля 2021 г. № 652-О)**

На примере одного судебного дела исследуется возможность использовать в налоговых спорах пояснительные записки к законопроектам, ставшим впоследствии законами. Рассмотрев нюансы такого

дополнительного средства толкования, автор статьи предлагает алгоритм его применения.

*Д.С. Сивова*

**О преюдициальности решений арбитражных судов по налоговым спорам при привлечении к ответственности должностных лиц: на примере Постановления Конституционного Суда РФ от 12 мая 2021 г. № 17-П**

КС РФ рассмотрен вопрос применения решений арбитражных судов по налоговым спорам в качестве преюдициальных при привлечении к ответственности должностных лиц организаций – налоговых агентов. Проанализировав это решение, автор статьи приходит к выводу об отсутствии преюдициальной связи между такими судебными актами и оценивает способ, предложенный Судом, который все же позволит должностному лицу защитить права и законные интересы.

*Ю.С. Мирзоев*

**Сложности применения части 2 статьи 69 АПК РФ в спорах с участием налогового органа с учетом позиции Конституционного Суда РФ (определения от 25 марта 2021 г. № 521-О, от 30 ноября 2021 г. № 2491-О)**

На конкретном примере автор рассматривает практику толкования арбитражными судами принципа преюдиции и предлагает КС посредством расширения пределов преюдиции исключить допустимость вынесения противоречащих друг другу правовых суждений в отношении одного предмета спора, ограничив возможности правоприменения первым судебным решением.

## **ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ**

*М.В. Юзвак*

**Перспективы введения внесудебного порядка взыскания обязательных платежей с физических лиц без статуса ИП**

Международный опыт показывает, что переход от исключительно судебного взыскания налоговой задолженности с физлиц к внесудебным процедурам осуществим. Тем не менее в России подобные инициативы все еще не реализованы. Рассмотрим, что этому препятствует и можно ли ввести внесудебный порядок, сохранив гарантии налогоплательщика.

*О.И. Лютова*

**Новые вопросы к процедуре взыскания налоговой задолженности с физических лиц и организаций**

Поставленная автором проблема традиционно является одной из наиболее спорных и обсуждаемых в теории налогового права, а также влечет ряд сложностей при осуществлении налогового правоприменения. И сегодня эта проблема актуализировалась прежде всего в связи с принятием в 2021 г. двух определений КС РФ. Рассмотрены выводы Суда.

Круглый стол.

**Перспективы и условия введения внесудебного взыскания налоговой задолженности с граждан**

Поводом для дискуссии послужило Определение КС РФ от 11 февраля 2021 г. № 180-О-Р, в котором Суд «не возражает» против внесудебного порядка. Однако долгое время КС РФ и за ним законодатель занимали позицию, что такое взыскание возможно только в судебном порядке.

## СУБСИДАРИЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

*А.Р. Султанов*

**Немного о правах контролирующих должника лиц в налоговых спорах**

Автор рассматривает Постановление КС РФ от 16 ноября 2021 г. № 49-П и спор заявителя с налоговым органом, который повлек обращение в КС РФ. И задается вопросом, быть может, правильной было бы привлекать или извещать контролирующих должника лиц на стадии включения в реестр, нежели предоставлять им право оспаривать через несколько лет судебные акты. Поставлены к обсуждению и другие вопросы.

*О.И. Юстус*

**К вопросу о процессуальных гарантиях прав контролирующих должника лиц**

В статье исследуются проблемы, обозначенные КС РФ в Постановлении от 16 ноября 2021 г. № 49-П, подтвердившем право КДЛ оспаривать принятый без их участия судебный акт, на котором основано заявленное в деле о банкротстве требование. Несмотря на значимость

изложенной КС РФ позиции, последняя может расцениваться лишь как вектор дальнейшего совершенствования законодательства.

*Ю.В. Литовцева*

**Конституционный Суд РФ на страже прав  
субсидиарных должников (комментарий  
Постановления КС РФ от 16 ноября 2021 г. № 49-П)**

У лица, привлекаемого к субсидиарной ответственности в деле о банкротстве, должно быть право обжаловать судебные акты о включении требований кредиторов, в том числе ФНС России, в реестр. На это указал КС РФ. По мнению автора статьи, такая правовая позиция поможет в защите прав контролирующих должника лиц.

*Г.Ю. Масленников*

**Правовые аспекты для пересмотра требований, основанных  
на решении налогового органа и подтвержденных судом  
(по мотивам Постановления КС РФ от 16 ноября 2021 г. № 49-П)**

По мнению автора статьи, КС РФ указал на серьезные законодательные пробелы. Но до тех пор, пока на законодательном уровне остаются неурегулированные вопросы, суды призваны обеспечить защиту прав потерпевших. Автор предполагает, что практика, при наличии соответствующих инициатив, имеет в настоящее время все основания для того, чтобы пойти навстречу контролирующим должника лицам при разрешении спорных вопросов, связанных с пересмотром требований, основанных на решениях налоговых органов и подтвержденных судами.

*Е.И. Михайлов*

**Так ли хорошо Конституционный Суд РФ защитил  
интересы привлекаемых к субсидиарной ответственности  
(Постановление КС РФ от 16 ноября 2021 г. № 49-П)?**

Проанализировано решение КС РФ, которым признана возможность для лиц, привлеченных к субсидиарной ответственности в рамках дел о банкротстве, обжаловать вступившие в силу определения, которыми формируется реестр требований кредиторов. Сделан вывод о том, что Судом не устранен главный порок всей процедуры: установление фактов, необходимо ведущих к установлению презумпции, направленной против бывших директоров (участников), происходит без участия последних.

*С.В. Лимонов*

**Псевдоособый статус директора в налоговом праве  
вопреки позиции Конституционного Суда РФ**

Остаются неурегулированными права директора при принятии налоговым органом решения о доначислении налогов организации за период их руководства. Акты КС РФ 2021 г. дополнительно подчеркивают некорректность такой ситуации, но пока для законодателей она остается незамеченной. Парадоксальность ситуации усилилась появлением Определения КС РФ от 31 мая 2022 г. № 1153-О, которое конкретизировало смысл ст. 137 и п. 1 ст. 138 НК РФ.

**БОРЬБА С НАЛОГОВЫМИ ЗЛУПОТРЕБЛЕНИЯМИ,  
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ  
ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ПРЕСТУПЛЕНИЯ**

*К.А. Сасов*

**Экономический анализ как метод определения  
надлежащего субъекта погашения налоговой недоимки**

Одна из распространенных ошибок налоговых органов — это убежденность в том, что бремя погашения выявленных налоговых недоимок лежит только на проверяемом налогоплательщике. В основе этого тезиса лежит презумпция вины проверяемого налогоплательщика в совершении правонарушения, противоречащая налоговому праву Российской Федерации. О том, как экономический анализ может помочь установить лицо, обязанное погасить налоговую недоимку, рассуждает автор статьи.

*Ж.Г. Попкова*

**Модификация доктрины «прокола корпоративной вуали»  
при «дроблении» бизнеса (Определение КС РФ  
от 20 июля 2021 г. № 1659-О)**

В статье рассматриваются новые аспекты проблем, связанных с «дроблением» бизнеса, обозначенные в практике КС РФ и выявленные в практикообразующих актах ВС РФ. Так, неоднозначными стали ответы на вопросы о том, всегда ли «организатор схемы» передает деньги «элементам схемы» на уплату ими налогов по спецналогрежимам для имитации права на их применение; какой именно субъект вправе истребовать излишне уплаченные налоги по спецналогрежимам. Такая модификация доктрины снижает степень правовой определенности.