

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

в решениях Конституционного Суда
Российской Федерации
2024 года

По материалам
XXII научно-практической конференции
14–28 марта 2025 г.,
Москва, Санкт-Петербург, Екатеринбург

Под редакцией С.Г. Пепеляева

МОСКВА – 2025



УДК 342.565.2
ББК 67.402.23+67.400.12
Н23

Н23 Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2024 года: по материалам XXII науч.-практ. конф. 14–28 марта 2025 г., Москва, Санкт-Петербург, Екатеринбург : [сборник]/[сост. М. В. Завязочникова] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2025. – 238 с.

ISBN 978-5-8354-2146-6 (в обл.)

В сборник включены материалы XXII научно-практической конференции, которая состоялась в марте 2025 г.

На конференции проанализирована работа Конституционного Суда РФ в 2024 г., его ключевые решения по налогам. Авторы статей также обсуждают вопросы налогообложения и правоприменения, которые требуют внимания Конституционного Суда РФ.

Сборник содержит резолюцию конференции, выработанную ее участниками по итогам обсуждений, а также репортажи с двух тематических круглых столов.

Для практикующих юристов, адвокатов, налоговых консультантов, судей, представителей законодательной и исполнительной власти, аудиторов, бухгалтеров, а также студентов, аспирантов и преподавателей юридических вузов и факультетов.

УДК 342.565.2
ББК 67.402.23+67.400.12

ISBN 978-5-8354-2146-6

© Юридическая компания «Пепеляев Групп», 2025
© Редподготовка. Оформление Издательство «Статут», 2025

ПРЕДИСЛОВИЕ

Сборник по итогам XXII научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» объединил статьи и другие материалы по вопросам налогообложения, которые сохраняют актуальность уже долгое время и, очевидно, не утратят ее и в ближайшем будущем.

Тема правового понятия «доход» постоянно напоминает о себе, но всегда в новом ракурсе. На этот раз в контексте совершения корпоративных операций. Конституционные критерии налогового законодательства по-прежнему размыты, подходы научного сообщества и Конституционного Суда РФ существенно различаются. При этом законодательские злоупотребления цветут. Проблема «легкого» отношения к процедурным правилам, в том числе к соблюдению сроков проведения контрольных мероприятий, постоянно тлеет.

Ценность этого сборника в том, что его авторы соединяют в себе академические знания, налоговую практику, гражданское и научное неравнодушие. И если их обдуманное и выстраданное предложение сегодня не реализуется ни в законодательстве, ни в решениях Суда, то наверняка услышаны и разделяются многими. А это означает, что им, «как драгоценным винам, настанет свой черед»¹.

Сейчас действительно не лучшее время говорить о конституционных ценностях, тем более в напряженной сфере финансов: «При виде исправной амуниции как презренны все конституции!»². Минфин России четко высказался: в военных условиях налоговая политика должна следовать в русле бюджетной политики³. Выходит, ради бюджетной наполняемости можно пожертвовать базовыми принципами и нормами.

Особенностями ситуации можно объяснить многое, но не оправдать действия «напролом». Цивилизованный путь, очевидно, состоит в том, чтобы принять комплекс норм о чрезвычайном налогообложении, которые помогут избежать как излишней социальной напряженности,

¹ Марина Цветаева.

² Афоризм Козьмы Пруtkова.

³ *Алексей Сазонов*: на бумаге или в цифре – налоги остаются неизменными. Сайт Минфина России. 28.06.2023. URL: <https://minfin.gov.ru>.

так и крайних волонтаристских проявлений. К таким проявлениям можно отнести и современную практику разрастания ситуативных фискальных платежей, относящихся по своей природе к косвенным налогам. Она все больше напоминает ельцинский период со множеством налогов и сборов всех уровней. А если обратиться к более ранним эпохам — времена Петра I. Многие налоги и сборы (в том числе пресловутый налог на бороды), которые вводились тогда на содержание армии, не были ни унифицированы, ни упорядочены.

Первый русский экономист-теоретик И.Т. Посошков в знаменитой «Книге о скудности и богатстве» (1724) сетовал на засилье мелких разрозненных бессистемных платежей: «Мелочный сбор, мелок он и есть. Токмо людям турбация великая».

Ну что ж, не в первый раз турбация.

С.Г. Пепеляев,
*кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
Юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, адвокат,
главный редактор журнала «Налоговед»*

ПОНИМАНИЕ ДОХОДА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ В КОНТЕКСТЕ СОВЕРШЕНИЯ КОРПОРАТИВНЫХ ОПЕРАЦИЙ (репортаж, 14 марта 2025 г.)

14 марта 2025 г., в день открытия XXII научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» прошла панельная дискуссия. Основой для нее стало Постановление КС РФ от 21 января 2025 г. № 2-П о налоговых последствиях передачи обществом с ограниченной ответственностью имущества выходящему участнику в счет действительной стоимости доли.

Участники дискуссии:

Е.И. Келих, заместитель начальника отдела сопровождения споров в высших судах и внешних коммуникаций Правового управления ФНС России;

К.Ю. Литвинова, партнер «Пепеляев Групп», адвокат;

П.А. Попов, ассистент кафедры финансового права Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, адвокат;

С.Ю. Филиппова, д-р юрид. наук, профессор кафедры коммерческого права и основ правоповедения Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова.

Первая часть дискуссии была посвящена формально-юридическим аспектам выхода участника из общества с ограниченной ответственностью, вторая часть — подходам к оценке экономической сути этих действий для общества и участника, а соответственно, к их налоговым последствиям, как в рамках действующего законодательства, так и с учетом его возможных изменений, которые предстоит разработать и принять на основании Постановления Конституционного Суда РФ.

Участники обсудили два возможных подхода к налогообложению выхода из общества и смежных операций:

- внесение вкладов в уставный капитал, в имущество;
- передача имущества ликвидируемого общества.

Основной вывод, который сделали участники дискуссии, состоит в желательности ясного и целостного подхода законодателя, даже если из двух возможных подходов будет избран более строгий. Участники отметили, что в выбранной теме есть множество и других смежных вопросов, их обсуждение стоит продолжить в рамках проводимой конференции.

Запись дискуссии доступна на официальном канале Юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ КРИТЕРИИ НАЛОГОВОГО НОРМОТВОРЧЕСТВА

(репортаж, 28 марта 2025 г.)

28 марта 2025 г., в день окончания XXII научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации», прошла панельная дискуссия.

Участники дискуссии:

К.И. Байгозин, начальник Управления конституционных основ публичного права Конституционного Суда РФ;

П.Д. Блохин, канд. юрид. наук, заведующий кафедрой конституционного и административного права НИУ Высшая школа экономики – Санкт-Петербург;

Д.В. Винницкий, д-р юрид. наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральского государственного юридического университета им. В.Ф. Яковлева, директор Института права БРИКС;

Е.В. Клинкарова, канд. юрид. наук, доцент кафедры административного и финансового права Санкт-Петербургского государственного университета;

Е.А. Кравцова, судья Арбитражного суда Уральского округа;

Д.А. Курочкин, канд. юрид. наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой финансового права по учебной работе Уральского государственного юридического университета имени В.Ф. Яковлева, ответственный секретарь Института права БРИКС;

Н.С. Малютин, канд. юрид. наук, доцент кафедры конституционного и муниципального права Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова;

П.А. Попов, ассистент кафедры финансового права Юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, адвокат;

Е.В. Пустовалов, канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета им. В.Ф. Яковлева;

И.А. Раков, канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета им. В.Ф. Яковлева;

А.В. Реут, канд. юрид. наук, доцент кафедры налогового права Московского государственного юридического университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА);

А.Г. Рылик, заместитель руководителя аппарата Комитета Государственной Думы ФС РФ по государственному строительству и законодательству;

М.С. Сикач, адвокат, один из авторов позиции группы депутатов Государственной Думы ФС РФ о проверке конституционности повышения судебных пошлин;

И.В. Хаменушко, канд. юрид. наук, заведующий кафедрой финансового права Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, доцент.

Модератор — *С.А. Сосновский*, канд. юрид. наук, доц. Юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета.

1. Постановка проблемы

Открывая обсуждение, модератор привел примеры резких изменений, внесенных в содержание налоговых законопроектов на стадии второго чтения в Госдуме: торговый сбор, повышение госпошлин, отчисления за рекламу в сети Интернет, внесение в 2024 г. поправок в правила ст. 164 НК РФ о нулевой ставке НДС при международной перевозке и др. **С.А. Сосновский** заметил, что большинство налоговых законопроектов вносится Правительством РФ, и предложил начать дискуссию о законотворческом процессе со стадии их разработки.

По словам **Д.А. Курочкина**, стадия планирования законопроектной деятельности — важный этап: именно в этот момент выстраиваются определенные логика и последовательность законотворческого процесса в будущем. Всем участникам этого процесса, а также широкому кругу лиц (налогоплательщикам, если мы говорим о налоговых законопроектах) важно знать, какие поправки могут быть внесены в налоговый закон и как будет развиваться налоговое нормотворчество в целом. Но пока на практике этот этап планирования никак не определяет содержание дальнейших стадий законотворческого процесса.

На правах основного субъекта законодательной инициативы по налоговым вопросам Правительство РФ осуществляет планирование законотворческого процесса, ежегодно утверждает план законотворческой деятельности. Однако практика показывает многократные и порой кардинальные отступления от него. Так, в плане на 2024 г. предусмотрен один налоговый законопроект, касающийся изменений

в главу о государственной пошлине, но на деле в Госдуму был внесен и в итоге принят комплекс поправок во множество глав Налогового кодекса РФ, объем которых кратно превысил изначально намеченный.

Следует предположить, что между планированием и самой законопроектной деятельностью должна быть более тесная связь. Добиться этого помогут:

1. Сценарное планирование изменений налогового закона с тем, чтобы сразу показать, что есть базовый сценарий развития закона, а есть антикризисный, основанный на наступлении негативных факторов. И в зависимости от внешних и внутренних обстоятельств изменения закона могут быть двух видов. Но о таких вариантах все будут знать заранее и ни для кого не будет неожиданностью пакет антикризисных законопроектов.

2. Периодическая, например ежеквартальная, корректировка плана с учетом изменений в политике и экономике, а также принимая во внимание текущий законодательный процесс.

3. Обязательное обоснование для внеплановых законопроектов, в целом более сложный порог их входа в парламент. Возможен и более радикальный вариант: запрет на внесение внеплановых законопроектов, за исключением форс-мажорных ситуаций.

4. Еще на стадии включения законопроекта в план моделирование того, какие эффекты он может вызвать, если будет принят. Это можно реализовать с помощью ИИ, что позволит на самом раннем этапе отсекать явно неэффективные или сложно прогнозируемые по последствиям законопроекты.

Модератор уточнил, актом какой юридической силы можно закрепить эти предложения. Докладчик пояснил, что если речь идет о деятельности Правительства РФ, то его же актом. Если же мы говорим о введении дополнительных условий для внеплановых законопроектов — только федеральным законом.

2. Подходы к правовому значению чтений законопроектов

Модератор предложил обсудить, в чем суть отличий предметов первого и второго чтения законопроекта, как это закреплено в Регламенте Государственной Думы.

Существует два подхода к смыслу этих отличий:

- 1) только удобство организации законотворческой процедуры, внутренняя процедура, не имеющая правового значения вне парламента;
- 2) правовая гарантия качества законотворчества, направленная на утверждение каждого значимого изменения два раза.

К.В. Байгозин обозначил выработанные Конституционным Судом РФ правовые позиции по вопросам соблюдения законодательной процедуры. Он напомнил, что Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» (ст. 86) прямо закрепляет возможность проверки нормативного акта с точки зрения не только его содержания, но и порядка принятия. Такая возможность реализуема специальными заявителями — публичными органами, сенаторами и депутатами.

Первые решения по рассматриваемой проблеме были приняты более 20 лет назад, например постановления КС РФ от 20 июля 1999 г. № 12-П (нарушение принципа личного участия в голосовании) и от 5 июля 2001 г. № 11-П (изменение концепции акта на этапе внесения поправок к нему). Применительно к налоговой сфере наиболее упоминаемым признается Определение КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152-О об установлении торгового сбора.

Судом сформулированы базовые принципы:

- соблюдение Государственной Думой процедур законодательной деятельности вытекает из требований Конституции РФ, и их нарушение недопустимо;
- изменение концепции акта не может происходить на этапе внесения поправок к нему.

Вместе с тем важно установить, была ли искажена действительная воля законодателя. Для этого могут исследоваться стенограммы пленарных заседаний, таблицы поправок к законопроекту, содержание заключений Правительства РФ и др.

В конечном счете не любые процедурные отклонения, связанные с принятием нормативного акта, автоматически влекут признание его неконституционным. Стоит заметить, что такой компромиссный вывод в целом согласуется с правовой доктриной применительно к различным отраслевым аспектам. К примеру, в налоговом праве не все, а только существенные процедурные нарушения влекут признание решений налогового органа незаконными.

В любом случае страховочным механизмом служит возможность проверить акт на соответствие Конституции РФ непосредственно по содержанию его норм. Это доступно гражданам при обращении в Конституционный Суд РФ с жалобой по их конкретным судебным делам, в которых был применен нормативный акт в истолковании, свидетельствующем о нарушении конституционных прав.

Н.С. Малютин представил данные, из которых следует, что Правительство РФ вносит все же не большинство налоговых законопроектов:

в 2024 г. на рассмотрении было 38 проектов законов с изменениями в Налоговый кодекс РФ, лишь 9 из них — правительственные; доля правительственных законопроектов за последние 15 лет составляет около трети. При этом депутаты самостоятельны в инициировании поправок и не придерживаются каких-либо концепции, плана. Особо активными они становятся в последние год-полтора работы Госдумы соответствующего созыва в свете предстоящих выборов и интереса к переизбранию.

Согласно ст. 122 Регламента Госдумы ответственный комитет формирует отдельную таблицу поправок с нормами, которые изменяют концепцию законопроекта, а потому предлагаются к отклонению. Но что такое концепция законопроекта? Вероятно, новый предмет, новые цели, права и обязанности, которые появятся в результате его принятия, но в изначальном тексте отсутствовали. А изменение налоговой ставки, сроков уплаты налога признается изменением концепции законопроекта?

Не стоит обходить вниманием и распространенное сегодня оперативное законотворчество, когда есть задача в короткий срок принять нормативно-правовой акт. Бывают и спонтанные предложения депутатов уже при обсуждении законопроекта, которые также меняют его текст, — так называемые поправки с голоса, заявляемые в процессе рассмотрения проекта во втором чтении на пленарном заседании нижней палаты. В таких ситуациях высоки риски, что концепция законопроекта изменится в процессе его рассмотрения. Между тем роль концепции велика, и ей надо следовать, еще на стадии планирования создавать внятный текст, понятный «конечному потребителю» — тем, кто будет исполнять принятый закон.

Говоря о приведенной статистике, **С.А. Сосновский** заметил, что считать можно по-разному: не только по количеству законопроектов, внесенных в Госдуму, но и по количеству в итоге принятых, а таких в налоговой сфере больше от Правительства РФ.

Возвращаясь к дискуссии, модератор задал два вопроса. Могут ли в разных сферах применяться разные подходы, в частности, для налоговых законопроектов более строгий? Есть ли за рубежом примеры таких отличий по сферам регулирования?

Д.В. Винницкий начал с того, что конституционно-правовые критерии налогового нормотворчества должны быть тесно связаны с принципом определенности. В российской практике слишком много судебных споров, связанных с пониманием смысла налоговой нормы как такового: налогоплательщик и налоговые органы не могут достоверно

установить, какую конкретно модель поведения (какой механизм расчета налога) предусмотрел законодатель. Типичные примеры — споры в сфере расчета НДС, восстановления НДС, в сфере определения объекта обложения налогом на имущество организаций.

К сожалению, российские суды к исполнению предписаний, следующих из принципа определенности, пока относятся несколько снисходительно. В итоге отмеченные категории споров проходят все судебные инстанции в течение не одного года, при полном понимании юридических фактов дела даются самые различные варианты толкования соответствующей налоговой нормы, а в Конституционном Суде РФ с легкостью констатируется, что норма, смысл которой участники спора не могут достоверно установить, достаточно определена и «ее формулировка не исключает ее истолкование в конституционно-правовом смысле». Выглядит такое развитие ситуации странно. По мнению докладчика, должны действовать более жесткие требования к соблюдению принципа определенности.

Но выше было отмечено материально-правовое измерение принципа определенности и конституционно-правовых критериев нормотворчества и его объективированного результата. С процессуальной стороны, т.е. с позиции налогового законодательского процесса, также могут быть выделены сходные проблемы. Не всегда правоприменитель может понять порядок принятия налогового закона, основания и причины появления уточнений и дополнений (поправок) по мере прохождения того или иного чтения. Напомним, что в бюджетном законодательстве есть понятие бюджетного процесса, он урегулирован на всех этапах, в частности урегулирован каждый этап рассмотрения бюджета и его исполнение. В налоговом законодательском процессе этого нет, хотя можно было бы кое-что позаимствовать: определенность, предсказуемость.

Чтобы решить поставленные вопросы, надо не только ужесточить положения Регламента Госдумы. На длительную перспективу нужны более требовательные позиции Конституционного Суда РФ в части толкования принципа определенности налогообложения, ясности налоговой нормы, предсказуемости налогового законодательского процесса и раскрытия оснований и причин появления изменений в текстах законопроектов по мере того, как они проходят процедуру принятия в законодательном органе.

О доктрине единства предмета рассказал **П.Д. Блохин**. Ее суть в том, что принимается один нормативный акт по одному вопросу (предмету). Доктрина действует с I в. н.э., появилась еще в Римской империи и применяется во многих юрисдикциях. Если она не соблюдается, суд

признает закон не подлежащим применению. Такое правило способствует борьбе со злоупотреблениями в законотворческом процессе, когда, например, появляются нормы-«наездники», которые не имеют общественной поддержки, но присоединяются к основным нормам и принимаются вместе с ними. Цель доктрины — сделать законодательный процесс более честным и прозрачным.

Докладчик привел примеры из практики судов штатов США, где есть решения о том, что средства судебной защиты и санкции не могут быть объединены в одном законопроекте, а акцизы на автомобильное топливо и строительство автодорог — могут.

В России принятие законов регулируется преимущественно Регламентом, хотя много лет назад КС РФ в Постановлении от 29 ноября 2006 г. № 9-П указал, что федеральный законодательный процесс не должен регламентироваться исключительно подзаконным актом.

Несмотря на это, во-первых, действует важное правило сохранять концепцию законопроекта на всех стадиях его принятия. Во-вторых, рекомендуется, чтобы законопроект имел название, отражающее его предмет. И в-третьих, в течение нескольких последних лет существует правило, согласно которому в ряд кодифицированных законов, таких как Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ и др., поправки могут вноситься только отдельными законами. Между тем по парламентской практике видно, что эти «страховочные» нормы не способны решить все проблемы.

Возвращаясь к дискуссионному вопросу о том, что же такое концепция законопроекта, П.Д. Блохин привел примеры двух законов 2014 г.:

- Федеральный закон от 14 октября 2014 г. № 307-ФЗ. В исходном варианте законопроект касался совершенствования государственного и муниципального контроля (надзора), но потом в нем появились нормы об утверждении правил землепользования и застройки в городах федерального значения. Интересно мнение судьи Конституционного Суда РФ Г.А. Гаджиева к Постановлению от 28 марта 2017 г. № 10-П, в котором судья усмотрел изменение концепции;

- Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ, в тексте которого, изначально посвященном широкому кругу налоговых вопросов, в ходе второго чтения появились нормы о торговом сборе. Инициировал поправки, как следует из материалов законодательного процесса, депутат Госдумы, председатель одного из комитетов. Согласно позиции КС РФ, выраженной в Определении от 11 октября 2016 г. № 2152-О, этот законопроект с самого начала не исключал оспоров поправок в Налоговый кодекс РФ.

Поскольку нет четкого понимания, что такое концепция законопроекта, Конституционный Суд РФ индивидуально подходит к оценке каждого нормативного акта. В таком случае, возможно, стоит сместить фокус внимания на предмет законопроекта.

С.А. Сосновский отметил, что в США, где право не делится на отрасли, под предметом регулирования понимают несколько иное, чем в России. Все наименования российских законов схожи: «О внесении изменений в Налоговый кодекс...». Но разницу найти можно: так, дословно названия принятых во второй половине 2024 г. законов не совпали.

Е.В. Килинкарлова сделала акцент на том, что остается после окончания законотворческого процесса: какие документы и материалы доступны для изучения и понимания целей принятого нормативного акта, насколько легко их найти.

В зарубежной практике есть примеры, когда истории законотворческого процесса уделяется большое внимание, в том числе создаются специальные разделы правовых баз, где системно представлена соответствующая информация: тексты проектов, сопроводительные документы, стенограммы заседаний профильных комитетов и обсуждений в законодательном органе и др.

В России эта информация пока отражена в правовых базах лишь частично. Приходится обращаться к разным ресурсам, в том числе к публикациям в СМИ и социальных сетях. Но найти эти материалы по прошествии некоторого времени уже крайне трудно. Системный учет и легкая доступность широкого круга материалов, сопровождающих законотворческий процесс, возможно, повлияли бы и на его качество.

Как рассказала **А.В. Реут**, во второй половине XIX в. в России была Комиссия по пересмотру системы податей и сборов. Итогами ее работы стали не только доклады, связанные с оценкой текущей ситуации и предлагаемых изменений, но и исторические и сравнительно-правовые обзоры: это несколько десятков томов самых разных документов, с которыми можно ознакомиться и сегодня, в том числе в Российской государственной библиотеке. Если обратиться к сегодняшнему процессу принятия закона о повышении ставок госпошлины, то ничего, кроме «давно не повышали», в качестве обоснования такого изменения мы не найдем.

И.В. Хаменушко предложил продолжить обсуждение. Если применять строгий подход, можно ли сформулировать юридически значимые признаки, что такое концепция и уточнение редакции законопроекта для законов вообще и для налоговых законов в частности?

Представим, что у законопроекта есть концепция, идет его обсуждение в Госдуме. На этом этапе остается только следить за вносимыми в него изменениями. Но по каким критериям их оценивать? Можно ли начать создавать критерии на основе перечней примеров, типовых ситуаций, пусть даже и неисчерпывающих?

В доктрине налогового права есть такая категория, как «элемент налога», и можно закрепить, что, если в тексте законопроекта появляется что-то из другого элемента налога, это признается изменением концепции. Еще вариант: признать, что введение нового платежа является изменением концепции. Можно ли включать во втором чтении положения, которые увеличивают существующие платежи, но о них не шла речь в тексте законопроекта к первому чтению?

А.В. Реут напомнила, что ответственный комитет Государственной Думы при анализе поправок, поступивших после первого чтения, может составить таблицу с поправками, изменяющими концепцию законопроекта и потому подлежащими отклонению. Но как часто этот механизм используется? Как часто он применяется к поправкам, вносимым Правительством РФ, и поправкам, вносимым иными субъектами законодательной инициативы?

Далее докладчик обратилась к позиции Конституционного Суда РФ, что существенными являются нарушения таких правил законотворческой процедуры, без соблюдения которых невозможно с достоверностью установить, отражает ли принятое решение действительную волю законодателя. Как проверить, нарушена ли воля законодателя и какой она была? Формально ее отражают итоги голосования. Но можно поставить вопрос по-другому: как она сформировалась? Соблюдение законотворческой процедуры служит гарантией того, что воля законодателя сформировалась в результате содержательного обсуждения законопроекта. Далее важен вопрос о количестве необходимых чтений законопроекта. Предусмотрены три чтения, хотя есть законопроекты, которые по объективным причинам могут быть приняты в одном чтении: если они не предполагают изменения концепции и внесения поправок. Так сколько чтений нужно, чтобы воля законодателя сформировалась? Если, например, второе и третье чтения проходят в один день или за два дня подряд, можно ли признать, что воля законодателя сформирована?

В Федеральном законе от 21 декабря 2021 г. № 414-ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации» четко указано, что законы субъектов Российской Федерации принимаются не менее чем в двух чтениях. Для федеральных законов следует применять тот же подход, при этом каждое из чтений

должно быть содержательным, а не формальным, как часто происходит на практике.

По словам А.В. Реут, когда принимался закон о повышении госпошлины, первое чтение законопроекта было положительное: он рассматривался как благо для налогоплательщиков, поскольку устранял ряд проблем в налоговом администрировании. Поправки во втором чтении уже не могут рассматриваться в таком же ключе, и, судя по принятому закону, воля законодателя кардинально изменилась.

Регламентом Госдумы предусмотрено, что принятый в первом чтении законопроект направляется субъектам законодательной инициативы. Поскольку в обсуждаемом законопроекте первоначально не было поправок о госпошлине, он не направлялся Верховному Суду РФ. Кажется, что право субъекта законодательной инициативы нарушено. Можно ли этот вопрос теперь поставить перед Конституционным Судом РФ? Повышение госпошлины напрямую касается доступности правосудия, значит, мнение Верховного Суда РФ важно. К тому же Суд — единственный публичный институт, который задолго до принятия этого закона высказывался о повышении госпошлины.

В заключение выступающая добавила, что новые платежи — как налоги, так и другие обязательные платежи — должны приниматься отдельными законами, иначе новые фискальные обязанности теряются в массиве поправок. Таким путем концепция единого предмета законопроекта будет реализована хотя бы отчасти.

3. Способы защиты качества законотворчества в рамках второго чтения законопроектов

В следующем блоке **С.А. Сосновский** выделил вопросы:

- поможет ли восстановление процедуры оценки регулирующего воздействия (ОРВ) проектов поправок ко второму чтению и ее распространение на налоговые изменения;
- почему эта процедура была заменена на оценку текстов, уже принятых во втором чтении;
- как обеспечить независимость процедуры от инициатора поправок;
- есть ли примеры таких процедур за рубежом.

Н.С. Малютин пояснил, что в ОРВ должно быть проанализировано правовое регулирование отношений, существующее до внесения законопроекта. Кроме того, должен быть представлен прогноз, как ситуация изменится, если поправки будут приняты. Такой порядок может стать ориентиром для оценки того, соблюдается ли концепция законопроекта при его принятии.

Выступающий также обратил внимание на то, что подготовленный аппарат Правительства РФ разрабатывает законопроекты. Известно, что до начала законодательного процесса разработанный текст согласовывается соответствующими ведомствами, а также Администрацией Президента РФ.

О РФ же, как показала практика, неэффективна в условиях, когда текст законопроекта согласован, поэтому вряд ли ее внедрение для налоговых законопроектов поможет улучшить качество законодательства. Что мешает уже сейчас субъекту законодательной инициативы привлечь экспертное сообщество для обсуждения текста будущего законопроекта?

Помимо этого, есть требование законодательства о том, что бюджетные законопроекты может вносить в Госдуму только Правительство РФ. Поскольку налоговое законодательство увязано с бюджетным и основные налоговые законопроекты вносит Правительство РФ, не оставить ли его единственным субъектом законодательной инициативы в налоговой сфере?

И.В. Хаменущко задал другой вопрос: повысит ли эффективность законодательного процесса формирование в Госдуме специального органа, который будет давать заключение, изменена концепция законопроекта или нет?

Как пояснил **А.Г. Рылик**, и по действующим правилам вопрос об изменении концепции законопроекта может быть вынесен на рассмотрение специальной комиссией. Но это скорее исключение, а не правило. По его мнению, нужен не Регламент Госдумы, а закон, в котором будут закреплены критерии соблюдения концепции законопроекта на всех стадиях процесса.

Выступающий поддержал предложение об антикризисной процедуре принятия законов, для которой нужен упрощенный порядок. Это позволит обойти бюрократические препятствия и сделать процесс более открытым.

С.А. Сосновский предложил обратиться к зарубежному опыту. Есть ли другие механизмы решения рассматриваемой проблемы?

По мнению **Е.В. Пустовалова**, не всегда понятно, кто заинтересован в принятии тех или иных поправок. Кроме того, ответственности не всегда удастся донести свою позицию до законодателя.

За рубежом, особенно в США, Великобритании и странах ЕС, лоббистская деятельность легализована: есть соответствующее регулирование, ведется реестр лиц, взаимодействующих с законодателем, лоббисты раскрывают источники финансирования, а также принимаются

кодексы этики и механизмы саморегулирования. Этот опыт надо как минимум изучить, чтобы заимствовать из него рациональные элементы для российской законотворческой практики.

Выступающий привел примеры влияния лоббистской деятельности на итоги законотворчества в налоговой сфере. Так, исходный текст законопроекта может быть отклонен, а вместо него предложены альтернативные варианты пополнения бюджета. Иногда формулировки поправок смягчаются под влиянием заинтересованных сторон.

Лоббисты активно вовлекают в свои кампании СМИ и общественные объединения, взаимодействуют с депутатами. Однако у лоббизма есть и обратная сторона — давление на законодательные органы в узких интересах, например, крупных корпораций или отраслевых объединений. Такие корпорации и объединения благодаря своим большим ресурсам могут продвигать законопроекты, которые не в полной мере учитывают интересы общества или малого бизнеса с ограниченными финансовыми возможностями.

В России предпринимались попытки урегулировать лоббизм, но не увенчались успехом. При этом отсутствие регулирования не означает, что лоббизма нет вовсе. Скорее всего, он существует в неформальном виде, оставаясь в серой зоне, что не способствует выработке оптимальных решений, не позволяет учесть все интересы и проанализировать их последствия.

Как минимум необходимо законодательно закрепить обязательное участие общественности в обсуждениях, поскольку сейчас этот процесс субъективный и ситуативный.

П.А. Попов вернулся к предложению, высказанному Д.В. Винницким и в комментариях на портале «Закон.ру» доцентом кафедры конституционного, административного и таможенного права Тверского государственного университета, канд. юрид. наук О.И. Юстус, о регулировании процедур налогового законотворчества схожим образом с процедурой рассмотрения бюджета. Но что такое налоговый законопроект? Приняты поправки в Федеральный закон от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе», введены отчисления за рекламу в сети Интернет — налоговый закон такие поправки не назовешь. Формально эти отчисления не налог, а по существу именно налог. Уже более 15 лет не решается проблема неcodифицированных публичных платежей, которые формально не относятся к налогам и сборам, но имеют одинаковые с ними существенные признаки.

В связи с этим нужно закрепить правило, по которому к любым платежам налогового характера независимо от их наименования при-

меняется одна общая процедура принятия норм. Если этого не сделать, все дефекты, которые сейчас проявляются при принятии поправок в Налоговый кодекс РФ, сохранятся для некодифицированных платежей, и таких платежей станет больше, ведь процедура их введения и изменения проще.

По вопросу о том, как определить, меняется ли концепция налогового законопроекта, выступающий отметил, что любое существенное увеличение налоговой нагрузки должно означать изменение концепции. Кроме того, изменение концепции — это не только появление новых фрагментов в тексте закона. Возможно и исчезновение фрагментов, например: в первом чтении предлагалось увеличить ставку налога и ввести налоговые льготы, а во втором льготы исчезли. Требуется разработать формально-юридические критерии, при выполнении которых концепция налогового законопроекта считается измененной.

4. Последствия нарушения возможных процедурных ограничений поправок ко второму чтению

И.В. Хаменушко предложил участникам перейти к обсуждению другого блока вопросов.

Ели процедурные требования, ограничивающие предмет поправок ко второму чтению, будут нарушены, достаточно ли этого, чтобы признать норму неконституционной по порядку принятия? Или нужно установить ее содержательные дефекты?

Должны ли быть такие содержательные дефекты столь же существенными, как при признании нормы неконституционной по содержанию? Или стандарт следует снизить, сохраняя в силе лишь ясные и убедительные законотворческие решения, но дисквалифицируя решения дискуссионные, которые могли быть отвергнуты законодателем при надлежащей процедуре их рассмотрения?

Н.С. Малютин предложил обратиться к доктрине разумной сдержанности, которой придерживается Конституционный Суд РФ: лишь одной оценки процедуры недостаточно, нужна оценка содержания норм.

К обсуждению присоединился **М.С. Сикач** — адвокат, участвовавший в подготовке запроса депутатов Госдумы в Конституционный Суд РФ по закону о повышении госпошлины. По его мнению, основная проблема заключается в том, как обосновать запрос с экономической стороны. По общему правилу Конституционный Суд РФ не вмешивается в оценку экономического обоснования налога, сбора. Но все же несколько решений по этому вопросу есть: постановления КС РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П и от 23 декабря 1999 г. № 18-П.

В обоснование обращения в Конституционный Суд РФ были оценены затраты физических лиц на обращение в суд с учетом их экономического положения, проведено сравнение с такими затратами в других странах (см. примеры). Также обращено внимание Суда на то, что в прежние годы госпошлина повышалась в соответствии с планами Минфина России. В этот раз такого плана не было.

Примеры

Германия

Минимальная госпошлина — 15 евро.

Средняя зарплата в 2023 г. — 2389 евро в месяц после вычета налогов.

Франция

Обращение в гражданские и административные суды физлиц госпошлиной не облагается. Размер госпошлины для юристов зависит от муниципалитета: в Париже — около 90 евро, в Лионе — около 70 евро.

Суд может обязать проигравшую сторону компенсировать судебные расходы.

Средняя зарплата в 2024 г. — 2587 евро в месяц после вычета налогов.

США

Размер госпошлины зависит от штата. В некоторых госпошлина не взимается. В среднем же ее размер — 250–300 долл.

В апелляционную инстанцию — 600 долл. (фиксированно).

Суд взимает плату за совершение процессуальных действий: аудио-протокол — 33 долл., заверение документа — от 12 до 24 долл., вне-процессуальное обращение — 52 долл. Отдельно оплачивается доступ к электронной судебной системе.

Средняя зарплата в 2024 г. — 4572 долл. в месяц после вычета налогов.

Важный вопрос для рассмотрения Конституционным Судом РФ: должна ли вообще госпошлина окупать затраты судов по отправлению правосудия, или право на судебную защиту абсолютно?

5. Практические аспекты качества налогового законотворчества

С.А. Сосновский обозначил последний блок вопросов для обсуждения: как справляются судьи с потоком поправок в Налоговый кодекс РФ, особенно когда нет сопровождающих законодательный процесс материалов, которые объясняли бы концепцию изменений?