

**XVI Международная научно-практическая конференция
«Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ»**

**Позиции Конституционного Суда РФ
по вопросам практики применения антиуклонительных норм
и судебных доктрин:**

- (1) - позволяют ли обычные методы толкования понять обоснование этих позиций?
- (2) Обеспечивают ли данные позиции должный баланс публичных и частных интересов?
- (3) - Последовательны ли они?

12 апреля 2019 г.

Винницкий Данил Владимирович
Директор Института права БРИКС
д.ю.н., профессор
Bricslawinstitute@gmail.com

1. Взыскание с налогового агента суммы налога, не удержанного при выплате иностранной организации

1. Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 №526-О

По мнению заявителя положения ст. 24, 45 и 46 НК допускают взыскание с налоговых агентов за счет их имущества сумм налога, не удержанного у иностранной организации; ст. 284 и 310 допускают вменение налоговому агенту при выплате дохода иностранной организации налога на по общей ставке 20 процентов, не дифференцируя ее размер в зависимости от фактических получателей дохода.

Позиция КС: ст. 24 и 45 направлены на создание условий для надлежащего исполнения конституционной обязанности по уплате налогов; п.1 ст. 46 не был применен судом в конкретном деле; ст. 284 и 310 представляют собой комплексное налоговое регулирование, обеспечивающее публичный интерес при взимании налогов, поэтому сами по себе не могут нарушать конституционные права заявителя.

В отношении налогового органа

1. Определение КС РФ от 15.05.2012 №873-О
2. Определение КС РФ от 24.11.2016 №2518-О

Иностранные организации рассматриваются в налоговом законодательстве как особые субъекты права, поскольку полномочия государства по взиманию с них налогов наряду со специальными положениями российского законодательства о налогах и сборах регулируются также соответствующими международными налоговыми соглашениями с рядом стран, а возможные меры по налоговому контролю и взысканию налоговых платежей ограничены территорией РФ и компетенцией налоговых органов.

В отношении ставок

1. Определение КС РФ от 15.05.2017 №372-О-П

Налогоплательщик не может произвольно менять налоговую ставку или отказаться от ее применения

2. Определение КС РФ от 23.06.2005 №272-О
3. Определение КС РФ от 16.05.2007 №420-О-О, 421-О-О
4. Определение КС РФ от 17.06.2008 №498-О-О
5. Определение КС РФ от 15.01.2009 №246-О-О

Законодатель обладает достаточной степенью усмотрения при введении конкретных налогов

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют

2. Налоговая переквалификация – применение пп. 3 п.2 ст. 45 НК РФ

1. Определение Конституционного Суда РФ от 27.03.2018 №590-О

По мнению заявителя данное законоположение позволяет налоговым органам путем изменения юридической квалификации сделки, отказать ему в праве на освобождение от уплаты налога.

Позиция КС РФ: конкретное дело заявителя не связано с вопросом о взыскании с него в судебном порядке сумм налоговой задолженности.

2. Определение Конституционного Суда РФ от 24.04.2018 №1072-О

По мнению заявителя данное законоположение позволяет налоговым органам изменить юридическую квалификацию сделки, носящей длящийся характер, применительно к отдельному налоговому периоду, притом что в предыдущих налоговых периодах юридическая квалификация данной сделки сомнений не вызывала.

Позиция КС РФ: изменение налоговым органом юридической квалификации сделки осуществляется лишь применительно к проверяемым налоговым периодам для целей определения размера налоговой обязанности налогоплательщика именно в указанные налоговые периоды и взыскания с налогоплательщика суммы неуплаченных в этих налоговых периодах налогов.

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют

3. Ответственность налогоплательщика в случае неуплаты налога контрагентом (I)



4. Ответственность налогоплательщика в случае неуплаты налога контрагентом (II)

1. Определение Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 №3054-О

По мнению заявителя, п.1 и 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 возлагают несоразмерную ответственность (в виде отказа в налоговом вычете по НДС) на налогоплательщика за действия контрагентов.

Позиция КС РФ: данные положения НК направлены на реализацию права налогоплательщика на применение налогового вычета (при соблюдении им законодательно установленных условий), а не на его ограничение.

1. Определение КС РФ от 10.11.2016 №2561-О

1. Постановление КС РФ от 14.07.2003 №12-П 2. Постановление КС РФ от 03.06.2014 №17-П

Именно связанностью налоговых органов законом объясняется избранный законодателем вариант детального урегулирования порядка реализации права налогоплательщиков на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость непосредственно в Налоговом кодексе Российской Федерации, что соответствует Конституции Российской Федерации, а обязательность представления входящих в установленный перечень документов, вытекающая из смысла положений пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, не нарушает конституционные права налогоплательщиков.

1. Определение Конституционного Суда РФ от 28.06.2018 №1633-О

По мнению заявителя ст. 111 НК не позволяет освобождать налогоплательщика от налоговой ответственности в случае, когда занижение налоговой базы по НДС и налогу на прибыль произошло в связи с неправомерными действиями контрагента.

Позиция КС РФ: представленные заявителем копии судебных актов не подтверждают применение в деле ст. 111 НК.

2. Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2018 №3115-О

По мнению заявителя п. 2 ст. 153, п. 2 ст. 249 НК позволяют вменять в обязанность налогоплательщика уплату налогов с суммы выручки, которая фактически им не была получена, тем самым привлекая к ответственности; ст. 96 НК и ч. 1 ст. 75 АПК допускают в нарушение установленной процедуры с помощью привлеченного специалиста проводить экспертизу, принимая ее затем в качестве письменного доказательства в арбитражном деле.

Позиция КС РФ: ст. 153 и 249 НК направлены на создание надлежащей нормативной основы для исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сами по себе не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических (неискаженных) показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика;

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения отсутствуют

1. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2018 №1683-О

По мнению заявителя ч. 1 ст. 64, ст. 68 АПК и абзац 1 п. 4 ст. 101, абзац 2 п. 7 ст. 101.4 НК позволяют использовать объяснения, полученные в ходе оперативно-розыскной деятельности в качестве доказательств при проведении мероприятий налогового контроля и при рассмотрении дела в арбитражном суде.

Позиция КС РФ: положения не предполагают использование недопустимых доказательств;

1. Определение КС РФ от 25.01.2018 №14-О

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют

1. Определение Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 №3044-О

По мнению заявителя оспариваемые законоположения позволяют арбитражным судам формально ссылаться на исследование и оценку доказательств в судебных актах без их фактического исследования и оценки в судебном заседании, без указания мотивов отклонения доказательств и доводов сторон.

Позиция КС РФ: приведенные законоположения закрепляют одну из фундаментальных процессуальных гарантий реализации права на судебную защиту – мотивированность судебного акта;

1. Постановление КС РФ от 15.07.1999 №11-П

2. Определение КС РФ от 10.03.2016 №571-О

1. Постановление КС РФ от 25.01.2001 №1-П (отсутствие вины при нарушении обязательств в публично-правовой сфере является одним из обстоятельств, исключающих применение санкций, поскольку свидетельствует об отсутствии самого состава правонарушения)

5. Соотношение проверки обоснованности затрат и обоснованности налоговой выгоды

Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 №1125-О

По мнению налогоплательщика абзацы 2 и 3 пункта 1 статьи 252 НК РФ не соответствует Конституции, поскольку позволяют налоговым органам по собственному усмотрению признавать нецелесообразными отдельные расходы налогоплательщика.

Позиция КС РФ: данные нормы не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 №3-П

Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов

6. Действие статьи 54.1 НК РФ во времени

1. Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 №1152-О

2. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2018 №1717-О

По мнению заявителя часть 2 статьи 2 ФЗ №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ» не соответствует Конституции, поскольку положения пункта 5 статьи 82 НК РФ применяются к КНП налоговых декларация, представленных в налоговый орган после дня вступления в силу данного ФЗ, а также к ВВП и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу данного ФЗ.

Позиция КС РФ: законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений

1. Определение Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 №37-О-О

2. Определение Конституционного Суда РФ от 16.07.2009 №691-О-О

3. Определение Конституционного Суда РФ от 20.11.2008 №745-О-О

4. Определение Конституционного Суда РФ от 15.04.2008 №262-О-О

Законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений

1. Решение Конституционного Суда РФ от 01.10.1993 №81-Р

Придание обратной силы закону – исключительный тип его действия во времени, использование которого относится лишь к прерогативе законодателя.

Законодатель, реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений.

7. Взыскание с физического лица неуплаченных организацией налогов (I)

<p>1. Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 №1167-О</p> <p>Заявитель оспаривает п. 1 ст. 15 ГК, абзац 1 п. 1 ст. 1064 ГК, ч. 1 ст. 54 УПК поскольку по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой, они допускают взыскание с физического лица в виде возмещения ущерба суммы налоговой задолженности юридического лица (налогоплательщика), если последнее является действующим и погашает налоговую задолженность, в том числе в ходе процедур, применяемых в деле о банкротстве.</p> <p>Позиция КС РФ: ч. 1 ст. 54 УПК не регламентирует отношения по возмещению вреда, причиненного преступлением, она, являясь бланкетной, прямо отсылает к соответствующим положениям гражданского законодательства</p> <p>п. 1 ст.15 ГК, абзац 1 п. 1 ст. 1064 ГК уже была предметом рассмотрения</p>	<p>1. Определение КС РФ от 16.04.2009 №422-О-О</p> <p>2. Определение КС РФ от 19.11.2015 №2731-О</p> <p>Суду в каждом конкретном случае на основе собранных доказательств и материалов уголовного дела надлежит установить лицо, ответственное по гражданскому иску налогового органа производить возмещение в соответствующий бюджет суммы неуплаченных налогов</p>	<p>Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют</p>
<p>1. Определение КС РФ от 27.09.2018 №2281-О</p> <p>2. Определение КС РФ от 26.11.2018 №2940-О</p> <p>3. Определение КС РФ от 20.12.2018 №3247-О</p> <p>По мнению заявителя ст. 15, п. 1 ст. 1064 ГК, пп.14 п. 1 ст. 31 НК противоречат Конституции в той мере, в которой они в истолковании судами допускают негативные для налогоплательщика последствия.</p> <p>Позиция КС РФ: отказано в принятии обращения к рассмотрению т.к по предмету обращения ранее КС РФ вынес постановление, сохраняющее свою силу.</p>	<p>Постановление КС РФ от 08.12.2017 №39-П Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что статья 15, пункт 1 статьи 1064 ГК Российской Федерации и подпункт 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации в их нормативном единстве не противоречат Конституции Российской Федерации</p>	
	<p>1. Определение КС РФ от 27.03.2018 №639-О</p> <p>2. Определение КС РФ от 25.10.2018 №2624-О</p> <p>По мнению заявителя ст. 15, 214, 1064 и 1068 ГК, 1992.2 УК и ч.1 ст. 54 УПК в той мере, в какой неопределенность содержащегося в них понятия "вред" позволяет взыскивать с руководителя организации суммы неуплаченных налогов в случае, когда неуплата возникла вследствие его преступных действий, установленных приговором суда, противоречат Конституции</p> <p>Позиция КС РФ: отказано в принятии к рассмотрению в связи с пропуском срока.</p>	<p>Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют</p>

8. Взыскание с физического лица неуплаченных организацией налогов (II)

1. Определение КС РФ от 25.01.2018 №58-О
2. Определение КС РФ от 27.02.2018 №418-О

По мнению заявителя ст. 15, 53.1, 1064 ГК и ст. 27 НК противоречат Конституции в той части, в какой по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой, они допускают в случае привлечения руководителя (законного представителя) организации к уголовной ответственности взыскание с него ущерба в виде неуплаченных юридическим лицом налогов без учета реальной материальной выгоды, извлеченной данным руководителем из неуплаты налогов.

Позиция КС РФ: статья 27 Налогового кодекса Российской Федерации, не определяющая круг лиц, которые могут подлежать той или иной ответственности за неисполнение обязанности по уплате налогов, и не регламентирующая условия привлечения к ответственности за вред, причиненный преступлениями, связанными с неуплатой налогов, не может расцениваться как нарушающая права заявителя в указанном им в жалобе аспекте. В Постановлении от 8 декабря 2017 года N 39-П Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что статья 15, пункт 1 статьи 1064 ГК Российской Федерации и подпункт 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации в их нормативном единстве не противоречат Конституции Российской Федерации

1. Определение КС РФ от 25.01.2018 №65-О
2. Определение КС РФ от 25.01.2018 №106-О
3. Определение КС РФ от 27.09.2018 №2305-О
4. Определение КС РФ от 27.09.2018 №2306-О

По мнению заявителя п.1 ст. 196 ГК, абзац 1 п. 1 ст. 1064 ГК, п. 1 ст. 27 НК, пп.14 п. 1 ст. 31 НК, ч. 4 ст. 61 ГПК противоречит Конституции в той мере, в какой применяемые как совокупность норм, по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой, они допускают негативные последствия.

Позиция КС РФ: ч. 4 ст. 61 ГПК не препятствует суду, рассматривающему дело о гражданско-правовых последствиях действий лица, принять в качестве письменного доказательства постановление о прекращении в отношении него уголовного дела и оценить его наряду с другими доказательствами; В Постановлении от 8 декабря 2017 года N 39-П Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что статья 15, пункт 1 статьи 1064 ГК Российской Федерации и подпункт 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации в их нормативном единстве не противоречат Конституции Российской Федерации

1. Определение КС РФ от 15.01.2016 №4-О
2. Определение КС РФ от 29.09.2016 №2147-О
3. Определение КС РФ от 20.12.2016 №2632-О
4. Определение КС РФ от 27.06.2017 №1359-О
5. Определение КС РФ от 08.12.2017 №39-П

1. Постановление КС РФ от 15.07.2009 №13-П
 2. Постановление КС РФ от 07.04.2015 №7-П
- Обязанность возместить причиненный вред как мера гражданско-правовой ответственности применяется к причинителю вреда при наличии состава правонарушения, включающего, как правило, наступление вреда, противоправность поведения причинителя вреда, причинную связь между противоправным поведением причинителя вреда и наступлением вреда, а также его вину

3. Определение КС РФ от 04.10.2012 №1833-О
4. Определение КС РФ от 15.01.2016 №4-О
5. Определение КС РФ от 19.07.2016 №1580-О

Определение КС РФ от 16.07.2015 №1823-О

6. Постановление КС РФ от 08.12.2017 №39-П
- Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что статья 15, пункт 1 статьи 1064 ГК Российской Федерации и подпункт 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации в их нормативном единстве не противоречат Конституции Российской Федерации

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют

9. Оспаривание бывшим руководителем организации результатов проверки

1. Определение КС РФ от 29.05.2018 №1124-О

2. Определение КС РФ от 28.06.2018 №1632-О

Заявитель оспаривает конституционность п. 6 ст. 100 НК, поскольку данная норма не предполагает возможность обжалования бывшим руководителем организации актов налогового органа, вынесенных в отношении организации, которые впоследствии были положены в основу обвинительного приговора по делу. Также заявитель просил признать не соответствующими Конституции РФ вынесенные по его делу судебные постановления.

Позиция КС РФ: Действующее законодательное регулирование направлено на обеспечение возможности защиты налогоплательщиком, как непосредственным участником отношений по взиманию налогов и сборов, своих прав при проведении мероприятий налогового контроля. Что же касается лиц, привлекаемых к уголовной ответственности в связи с совершением преступления, то факт неуплаты налога, противозаконность соответствующих действий и наличие умысла на уклонение от уплаты налога доказываются в рамках уголовного судопроизводства; проверка обоснованности правоприменительных решений не входит в компетенцию КС РФ.

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют

10. Сверка с налоговым органом как обязанность

1. Определение КС РФ от 27.09.2018 №2461-О

По мнению заявителя пп. 5.1 п. 1 ст. 21 НК РФ не соответствует Конституции, поскольку по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, возлагает на налогоплательщика обязанность осуществлять совместную сверку расчетов с налоговым органом.

Позиция КС РФ: Действующее регулирование направлено на обеспечение защиты налогоплательщиком как непосредственным участником отношений по взиманию налогов и сборов своих законных прав в налоговой сфере для целей определения действительного размера налогового обязательства.

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют

11. Право на применение УСН физическими лицами, чья деятельность по результатам налоговой проверки признана предпринимательской

1. Определение КС РФ от 20.12.2018 №3117-О

По мнению заявителя пп. 19 п. 3 ст. 346.12, п. 1 и 2 ст. 346.13 не соответствуют Конституции поскольку препятствуют налогоплательщику, чья деятельность была квалифицирована налоговыми органами в качестве предпринимательской, воспользоваться всеми правами, присущими индивидуальному предпринимателю в проверяемых налоговых периодах, в том числе правом применения специального налогового режима.

Позиция КС РФ: Положения действующего законодательства связаны с необходимостью обеспечения надлежащего администрирования налогов и сборов, а также полноты и своевременности их уплаты и само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте.

Дальнейшие ссылки на Постановления или Определения КС отсутствуют