

## Материалы к XIII Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» (15–16 апреля 2016 г., г. Москва, МГУ им. М.В. Ломоносова)

Политически мотивированное установление в 2014 г. торгового сбора потребовало от законодателя камуфляжного изменения ст. 8 НК РФ о правовом понятии сбора. Новый законодательный уродец – лишнее свидетельство того, насколько слаба идея незыблемости прав налогоплательщиков: даже концептуальными подходами можно легко пренебречь ради весьма сомнительной политической выгоды.

Если добавить к этому общее ослабление правозащитного подхода при рассмотрении налоговых споров в арбитражных судах (по причинам снижения требовательности судов к налоговым и таможенным органам, неукомплектованности экономической коллегии Верховного Суда РФ и др.), то ситуация выглядит весьма тревожной.

Конституционный Суд РФ в рамках своих возможностей остается тем государственным установлением, с которым и публика, и специалисты связывают определенные надежды на сохранение и развитие стандартов правового поведения государства в налоговой сфере.

Отсюда и внимание, и требовательность, с которыми участники ежегодной международной конференции анализируют принятые Конституционным Судом РФ акты. Это и дружеский, и ответственный подход с единой целью – способствовать укреплению правовых демократических стандартов налогообложения. Поскольку обязанность уплачивать налоги – всеобщая, а связи участников налоговых отношений традиционно напряжены, то состояние дел в этой сфере лучше всего демонстрирует достигнутый уровень правового развития страны.

Мы все хотим, чтобы в своей стране нам жилось так, как в своей стране. Для этого, в частности, уже 13-й год подряд проводится конференция по конституционно-правовым проблемам налогообложения.

По сложившейся традиции в конференции принимают участие судьи Конституционного Суда РФ, представители парламента и профильных ведомств, ученые, специалисты юридических фирм и адвокаты, сотрудники крупнейших предприятий, зарубежные эксперты. Резолюция конференции и сборник докладов направляются в Конституционный Суд РФ, федеральные органы государственной власти, вузы, научные учреждения (отчеты о прошедших мероприятиях см. по адресу: <http://www.nalogoved.ru/meets/>).

В 2015 г. Конституционный Суд РФ принял 3 постановления и более 60 определений по вопросам налогообложения (см. Приложение 2).

Деятельность Суда в налоговой сфере в прошедшем году уже получила свое осмысление в ряде публикаций (см. Приложение 3).

В свете решений Конституционного Суда РФ 2015 года и прежних лет на конференции будут рассмотрены наиболее актуальные аспекты налогового законодательства и налоговой практики.

В частности, продолжится дискуссия о понятии налога и сбора, а также обсуждение правовой природы взносов на капитальный ремонт многоквартирных домов, платежей с большегрузных автомобилей, социальных страховых взносов и других подобных платежей. Среди тем для обсуждения – возможность оспаривания официальных разъяснений по вопросам налогообложения, взимание НДС при получении страховых выплат за неоплаченный товар, капитальные недостатки «недостаточной капитализации», возмещение вреда, вызванного принятием неконституционных законов о налогах, пределы ответственности руководителей по налоговым долгам организаций.

Принятые Конституционным Судом РФ акты, а также проблемы, для решения которых еще предстоит найти конституционно-правовые ориентиры, требуют всестороннего публичного обсуждения на форуме налоговых профессионалов (*перечень тем, рекомендуемых для выступления, см. в Приложении 4, основные положения решений Конституционного Суда РФ за 2015 год – в Приложении № 5*).

Организаторы конференции – журнал «Налоговед», Юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова, Центр исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы, Школа права «Статут» – приглашают всех специалистов-налоговедов к активному обсуждению конституционно значимых вопросов налогового права.

Желающих выступить с докладами и краткими сообщениями просим направить заявку в Оргкомитет по электронной почте [conference@pgplaw.ru](mailto:conference@pgplaw.ru) или по тел. (495) 967-00-40. Тексты докладов и статей для опубликования в сборнике можно выслать по указанному электронному адресу до 1 июня 2016 г.

Для участия в конференции просим Вас **не позднее 12 апреля 2016 г.** зарегистрироваться на странице конференции по адресу [www.statut.ru/ksrf/](http://www.statut.ru/ksrf/) (**ключевое слово – nalogoved2016**), или по электронной почте [post@statut.ru](mailto:post@statut.ru), или по телефону (499) 956-08-65.

*Приложения:*

1. Примерный график работы конференции и место проведения
2. Перечень решений Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения, принятых в 2015 году
3. Перечень публикаций
4. Рекомендуемые темы выступлений
5. Основные положения решений Конституционного Суда РФ за 2015 год

С глубоким уважением,

от имени и по поручению Организационного комитета конференции

С.Г. Пепеляев  
главный редактор журнала «Налоговед»,  
канд. юрид. наук

М.Ф. Ивлиева  
зав. кафедрой финансового права,  
руководитель НОЦ «Финансы и  
право» МГУ им. М.В. Ломоносова,  
канд. юрид. наук

## График работы конференции

### День первый, 15 апреля

09.30 – начало регистрации участников

10.00 – открытие конференции, презентация сборника «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года»

10.30 – сессия докладов

12.00 – перерыв

12.30 – сессия докладов

14.00 – перерыв на обед

15.00 – сессия докладов

16.30 – свободные выступления

17.00 – завершение первого дня конференции

### День второй, 16 апреля

10.00 – открытие второго дня, сессия докладов

12.00 – перерыв

12.30 – сессия докладов

13.30 – круглый стол по актуальной проблеме налогообложения и налогового права

14.30 – свободные выступления, обсуждение резолюции, подведение итогов

15.00 – прием по приглашению организаторов конференции:

- Интеллектуальная лотерея «Библиотека профессионала». Уникальная возможность выиграть одну из книг по налогам и праву, изданных при поддержке юридической компании «Пепеляев Групп». Специальные призы – подарочный набор «Дигест Юстиниана» в 8 томах, новый учебник по налоговому праву с автографом руководителя авторского коллектива С.Г. Пепеляева и (!) полный доступ к электронной версии журнала «Налоговед» за 2004 – 2016 годы.
- Юридический коктейль и дружеское общение.

**Перечень решений Конституционного Суда РФ  
по вопросам налогообложения, принятых в 2015 году<sup>1</sup>**

**Постановления КС РФ**

Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"»

Постановление Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского»

Постановление Конституционного Суда РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус"»

**Особые мнения судей КС РФ к решениям КС РФ 2015 года**

Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации Ю.М. Данилова по Постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 31 марта 2015 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"»

Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации Г.А. Жилина по Постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 31 марта 2015 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"»

**Определения КС РФ**

Определение Конституционного Суда РФ от 29 января 2015 г. № 74-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Джикии Джансуха Давидовича на нарушение его конституционных прав статьями 346.26 - 346.29 Налогового кодекса Российской Федерации»

---

<sup>1</sup> Обзоры подготовлены аналитической службой юридической компании «Пепеляев Групп».

Определение Конституционного Суда РФ от 29 января 2015 г. № 128-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кузина Вячеслава Ивановича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 333.19 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 января 2015 г. № 200-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Ульяновскнефть" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 января 2015 г. № 223-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Орлова Дениса Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 17 февраля 2015 г. № 262-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Юрченко Евгения Валерьевича на нарушение его конституционных прав пунктами 1 и 2 статьи 78 и абзацами первым и десятым пункта 1 статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 17 февраля 2015 г. № 263-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Куслиякина Николая Алексеевича на нарушение его конституционных прав пунктами 6 и 7 статьи 168 и положениями пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 17 февраля 2015 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Токаревой Эльвиры Дмитриевны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 2 части 1 статьи 5, части 1 статьи 14, части 1 статьи 18 и пункта 1 части 2 статьи 28 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"»

Определение Конституционного Суда РФ от 17 февраля 2015 г. № 422-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Галимова Эмиля Георгиевича на нарушение его конституционных прав пунктом 5 части первой статьи 23 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, положениями пунктов 1, 2 и абзацем первым пункта 3 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 529-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Тяжпрессмаш" на нарушение конституционных прав и свобод частью седьмой статьи 378, статьей 381 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и подпунктами 2 и 3 пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 540-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Нефтегазовое предприятие Пангодинское" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 541-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Смелова Андрея Эрнестовича на

нарушение его конституционных прав статьями 357 и 358 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 542-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Ковалек Елены Михайловны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 43 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 543-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Чебаркульская птица" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 174.1 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 544-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Юпитер" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 1 пункта 3 статьи 170 и пункта 11 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 614-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Ремонтно-эксплуатационное управление № 10" на нарушение конституционных прав и свобод рядом положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 695-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Гурово-Бетон" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 24 марта 2015 г. № 735-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Краснощекова Евгения Геннадьевича на нарушение его конституционных прав пунктом 4 статьи 52 и пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации, а также приказом Федеральной налоговой службы "Об утверждении формы налогового уведомления"»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2015 г. № 736-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чекуновой Елены Анатольевны на нарушение ее конституционных прав статьей 88 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2015 г. № 794-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кумирова Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав подпунктом 2 пункта 1 статьи 6, пунктом 1 статьи 7, пунктом 2 статьи 14 и статьей 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и пунктом 2 части 1 статьи 5 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2015 г. № 795-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Звягина Александра Петровича на

нарушение его конституционных прав положениями подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 6 и пункта 1 статьи 7 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и данным Федеральным законом в целом»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2015 г. № 803-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Фаддеева Александра Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положением пункта 2 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц"»

Определение Конституционного Суда РФ от 21 мая 2015 г. № 1034-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы компании с ограниченной ответственностью "Сайпем Лимитед" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 21 мая 2015 г. № 1035-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ибрагимов Илмаза Руниновича на нарушение его конституционных прав статьями 357, 358 и 362 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 21 мая 2015 г. № 1036-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Перфильева Михаила Валентиновича на нарушение его конституционных прав подпунктом 3 пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 21 мая 2015 г. № 1073-О-Р «Об отказе в принятии к рассмотрению ходатайства общества с ограниченной ответственностью "Алтайоптфарм" о разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 23 октября 2014 года № 2320-О»

Определение Конституционного Суда РФ от 21 мая 2015 г. № 1085-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданки Чекуновой Елены Анатольевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 3 статьи 101 и статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 21 мая 2015 г. № 1096-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Самаранефтепродукт" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 21 мая 2015 г. № 1119-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Аэрофлот" на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 41 и частью 1 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 1233-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Айзина Бориса Валерьяновича на нарушение его конституционных прав пунктами 1, 2 и 14 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктом 2 статьи 63 Гражданского кодекса Российской Федерации, а также пунктом 1 статьи 58 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью"»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 1259-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Туристско-гостиничный комплекс "Альфа" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 1 пункта 3 и подпунктом 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 1.1 Закона города Москвы "О налоге на имущество организаций"»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 1340-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пуртова Аркадия Петровича на нарушение его конституционных прав подпунктом 2 пункта 1 статьи 6, абзацем третьим пункта 2 статьи 14 и пунктом 1 статьи 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"»

Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 1341-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Рассохина Артема Александровича на нарушение его конституционных прав положениями подпунктов "а", "б" пункта 2 статьи 6 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования"»

Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1594-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ковалевича Геннадия Михайловича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 примечаний к статье 199 Уголовного кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1649-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Серовой Наталии Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями пунктов "а", "б" пункта 2 статьи 6 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования"»

Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1769-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чигвинцева Александра Александровича на нарушение его конституционных прав абзацем первым пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Щербаковой Тамары Андреевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации и абзацем третьим пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1785-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Рейнера Сергея Ивановича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации и абзацем третьим статьи 220 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1786-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Гунина Евгения Андреевича на нарушение его конституционных прав положениями статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации»



Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1790-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Терехина Евгения Александровича на нарушение его конституционных прав статьями 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьями 4 и 7 Федерального закона "О государственном кадастре недвижимости"»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 1843-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Мелехова Романа Викторовича на нарушение его конституционных прав статьями 3 и 6 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 1844-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Продовольственная база № 4" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 1845-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Амосова Дмитрия Петровича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 45, пунктом 4 статьи 52 и пунктом 4 статьи 57 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 1876-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бровкина Алексея Николаевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 359 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 1878-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Фаддеева Александра Евгеньевича на нарушение его конституционных прав Законом Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц"»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 1898-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Всероссийской творческой общественной организации "Союз художников России" на нарушение конституционных прав и свобод положением подпункта 2 пункта 3 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение от 29 сентября 2015 г. № 1925-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Смольяновой Кристины Николаевны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 2 пункта 1 статьи 6 и статьей 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", пунктом 2 части 1 статьи 11 и частью 2 статьи 17 Федерального закона "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации", а также пунктом 2 части 1 статьи 5 и частями 1, 1.1, 1.2, 4 и 4.1 статьи 14 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"»

Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 2027-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Сластилова Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав положениями статей 20, 89, 112, 134, 376 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, статей 333.20 и 333.41 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2426-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Цыганенко Дениса Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2427-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Капитан" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 части 1 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, положением статьи 346.27, пунктом 1 статьи 171 и пунктом 1 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2428-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы муниципального унитарного предприятия жилищно-коммунального хозяйства муниципального образования "Город Вологда" "Вологдагорводоканал" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 172 и пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2429-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "АРТ-СОКОЛ" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 4 пункта 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2430-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Бобиной Оксаны Анатольевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 4 статьи 52, пунктом 6 статьи 69 и статьей 75 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьями 376, 377, 379.1, 381 и 383 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2435-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "ГПЗ-Инвест" на нарушение конституционных прав и свобод частью 8 статьи 3 Федерального закона "О внесении изменений в Федеральный закон "Об оценочной деятельности в Российской Федерации"»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2538-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Андриевского Игоря Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 20, а также пунктов 1 и 2 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 27 октября 2015 г. № 2539-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Яковлевой Виктории Николаевны на нарушение ее конституционных прав положениями пунктов 1 и 3 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2551-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Аквадар" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 10 статьи 89 и пункта 6 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2552-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Башировой Фаины Шариповны на

нарушение ее конституционных прав положением пункта 17.1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2553-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Постного Алексея Алексеевича на нарушение его конституционных прав пунктами 3 и 5 статьи 406 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2554-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Нижегородский химико-фармацевтический завод" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2555-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "управляющая компания "Брокеркредитсервис - Фонды недвижимости" на нарушение конституционных прав и свобод положением подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2556-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Алкоа СМЗ" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 100, 101 и главы 19 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьи 16 Закона Российской Федерации "О государственной тайне"»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2590-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Бидаш Натальи Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положением пункта 2 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 3 данного кодекса»

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Воронова Александра Алексеевича на нарушение его конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, статьей 54 и пунктом 1 части первой статьи 309 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 1064 и пунктом 1 статьи 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 27 Налогового кодекса Российской Федерации»

Определение Конституционного Суда РФ от 08.12.2015 № 2737-О-Р «По ходатайству Министерства финансов Российской Федерации об официальном разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июня 2013 года № 13-П»

Определение Конституционного Суда РФ от 22 декабря 2015 г. № 2845-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Илюшкина Александра Николаевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 4 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации»

**Публикации,  
посвященные решениям Конституционного Суда РФ,  
принятым по вопросам налогообложения в 2015 году**

Жигачев А.В. Обжалование писем ФНС России в качестве нормативных актов (комментарий к Постановлению Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П) // СПС КонсультантПлюс. 2015.

Жилин Г., Борисова Е., Ярков В., Мусин В., Юдин А., Семенов А., Будылин С. И др. Ведомственное нормотворчество и защита частных прав // Закон. № 4, 2015.

Лейба А. Не нормативные, но правовые // ЭЖ-Юрист. № 39, 2015.

Семенов С. Письма налоговых органов, содержащие «неадекватные» разъяснения налогового законодательства, можно обжаловать в суде // СПС КонсультантПлюс. 2015.

Зарипов В.М. Оспаривание официальных разъяснений: новые возможности // Налоговед. № 5. 2015.

Бланкенагель А. О двух постановлениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. № 2. 2015

Воробьева Н.Н. Взимание транспортного налога: правовые позиции Конституционного Суда РФ и ЕСПЧ // Налоговед. № 11. 2015.

Еремина Е.В. Может ли налогоплательщик злоупотребить правом на изменение оснований иска? // Налоговед. № 7. 2015.

Байгозин К.И. Отдельные проблемы уплаты земельного налога: о пересмотре кадастровой стоимости // Налоговед. № 7. 2015

Тонкости и недостатки правил недостаточной капитализации // Налоговед. № 2. 2015

Чуряев А.В. Гражданско-правовая ответственность за неуплату налогов – невероятно, но факт! // Налоговед. № 12. 2015

Сасов. К.А. Метаморфоза правовой позиции КС РФ о допустимости представления в суд новых доказательств по налоговым спорам // Налоговед. № 7. 2015

Чулкова Л. Страховое возмещение и НДС. Позиция Конституционного Суда РФ // Налоговый вестник. № 10, 2015.

Шадрин В.В. Вода камень точит, или Как налогоплательщик Кодекс переписывал // НДС: проблемы и решения. № 8, 2015.

## **На что советуем обратить внимание при выборе темы для выступления**

### **Законодательство о налогах и сборах**

1. Соотношение международных соглашений об особенностях налогообложения и Налогового кодекса РФ (Постановление от 25.06.2015 № 16-П)

### **Основные понятия**

2. Правовая природа взносов на капитальный ремонт (дело находится в производстве Конституционного Суда РФ)
3. Правовая природа платы за проезд большегрузных автомобилей (дело находится в производстве Конституционного Суда РФ)
4. Понятие предпринимательской деятельности (1770-О, 2552-О)
5. Понятие налогооблагаемого дохода (2539-О)
6. Понятие дивидендов для целей налогообложения (532-О)

### **Исчисление налогов**

7. Порядок перерасчета налоговой базы и суммы налога в случае выявления ошибки (1096-О)

### **Уплата, взыскание и возврат налогов**

8. Содержание налогового уведомления (735-О)
9. Последствия направления налогового уведомления по прежнему месту жительства (1845-О, 2430-О)
10. Допустимость начисления пени на суммы налогов, право взыскания которых налоговым органом утрачено (422-О)
11. Порядок возврата налога, излишне удержанного налоговым агентом (262-О)
12. Возможность возврата участнику ликвидированного юридического лица излишне уплаченных налогов (1233-О)

### **Противодействие налоговым злоупотреблениям**

13. Излишняя формальность правил налогообложения при недостаточной капитализации (695-О)
14. Методы определения налога расчетным путем (1844-О)

### **Разъяснения налогового законодательства**

15. Понятие нормативности. Понятие акта официального толкования. Правовое значение письменных разъяснений финансовых и налоговых органов. Право на судебное оспаривание актов официального толкования. Особенности судебного рассмотрения дел об оспаривании актов официального толкования (Постановление от 31.03.2015 № 6-П)

### **Налоговый контроль и защита прав налогоплательщиков**

16. Допустимость использования свидетельских показаний, относящихся к другому налоговому периоду (1770-О)
17. Понятие и допустимость повторных камеральных налоговых проверок (736-О)
18. Возможность ограничения режима доступа представителей налогоплательщика к материалам налоговой проверки (2556-О)
19. Возможность вынесения решения по результатам выездной проверки правопреемника в отношении правопреемника (200-О)
20. Необходимость учета уточненных деклараций при вынесении решения по результатам проверки (2551-О)
21. Обоснованность права вышестоящего налогового органа на принятие нового решения по результатам рассмотрения апелляционной жалобы (2429-О)
22. Возможность принимать решение по жалобе налогоплательщика, основанное на фактах и обстоятельствах, не нашедших отражения в решении нижестоящего налогового органа (1085-О)
23. Возможность представления налоговым органом в суд новых (дополнительных) доказательств вины налогоплательщика, не собранных в ходе выездной проверки (614-О)
24. Допустимость квалификации изменения оснований заявленных налогоплательщиком в суде требований в качестве процессуального злоупотребления (1119-О)
25. Возможность пересмотра судебных актов в случае последующего изменения судебной практики высшим судом в пользу налогоплательщика (2427-О)
26. Возмещение вреда, вызванного принятием неконституционных законов о налогах (2737-О-Р)

### **Ответственность за нарушение налогового законодательства**

27. Конституционно-правовые пределы имущественной ответственности руководителей по налоговым долгам компаний (2731-О)
28. Порядок определения размера неуплаченных налогов при применении ст. 199.1 УК РФ (1594-О)

### **НДС**

29. Экономико-правовая природа НДС. Исчисление НДС при получении страховой выплаты в случае неоплаты товара покупателем. Недопустимость двойного

налогообложения и взимания налога в отсутствие экономического основания (Постановление от 01.07.2015 № 19-П)

30. Исчисление НДС при ошибочном применении специального налогового режима (263-О)
31. Особенности применения вычетов при совместной деятельности (543-О)
32. Порядок применения вычетов при получении имущества в уставный капитал (544-О)
33. Применение вычетов по авансам (1034-О)
34. Особенности использования вычетов по НДС при переводе со специального налогового режима на общую систему налогообложения (2427-О)
35. Обоснованность трехлетнего срока для возмещения НДС. Учет обстоятельств, препятствующих своевременному обращению налогоплательщика за возмещением (540-О, 2428-О)

## **НДФЛ**

36. Возможность применения профессионального налогового вычета арбитражным управляющим, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя (223-О)
37. Возможность использования имущественного налогового вычета при ремонте жилого помещения, приобретенной с отделкой (1786-О)
38. Обоснованность отказа в предоставлении имущественного налогового вычета при приобретении жилого помещения у взаимозависимого лица (2538-О)
39. Возможность отражения на лицевом счете по итогам выездной налоговой проверки задолженности по НДФЛ, образовавшейся в связи с ранее ошибочно предоставленным имущественным вычетом в завышенном размере (1843-О)
40. Порядок возврата НДФЛ, излишне удержанного налоговым агентом по решению суда (1785-О)

## **Социальные налоги**

41. Правовая природа социальных страховых взносов. Правовые последствия декодификации социальных налогов и вопросы самостоятельного регулирования страховых взносов. Взаимосвязь уплаченных взносов и социальных выплат работнику. Соотношение штрафов и компенсации вреда, причиненного неуплатой взносов (Постановление от 19.01.2016 № 2-П)
42. Обоснованность взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование с пенсионеров (329-О, 794-О, 795-О, 1340-О)
43. Обоснованность взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование с адвокатов, которые не осуществляют адвокатскую деятельность в связи с уходом за ребенком до достижения им возраста трех лет (1925-О)
44. Обоснованность фиксированного размера взносов по обязательному пенсионному страхованию исходя из двукратного минимального размера оплаты труда (1341-О, 1649-О)

## **Налог на прибыль организаций**

45. Порядок формирования резерва по сомнительным долгам (2554-О)

## **Государственная пошлина**

46. Обоснованность взимания пошлины в случае отказа в передаче дела для рассмотрения в кассационном порядке (529-О)

47. Обоснованность невозврата государственной пошлины в случае отказа в предоставлении лицензии (2426-О)

## **НДПИ**

48. Действие во времени актов об утверждении нормативных потерь полезных ископаемых (Постановление от 31.03.2015 № 6-П)

## **ЕНВД**

49. Определение торгового места в ангарном складе (74-О)

## **Патентная система налогообложения**

50. Значение своевременной уплаты налога при патентной системе налогообложения (1036-О)

## **Транспортный налог**

51. Обоснованность установления налоговой базы на основе мощности двигателя (1876-О)

52. Исчисление транспортного налога при продаже транспортного средства (1035-О)

53. Значение уплаты транспортного налога фактическим пользователем (541-О)

## **Налог на имущество организаций**

54. Основания для отнесения недвижимого имущества к облагаемому на основе кадастровой стоимости (1259-О, 1898-О)

## **Земельный налог**

55. Пересмотр налоговой базы в случае уточнения судом кадастровой стоимости участка за предыдущий период (1769-О, 1790-О, 2435-О)

56. Возможность применения пониженной ставки земельного налога по дачным участкам коммерческой организацией (2555-О)



57. Возможность дифференциации ставок земельного налога в зависимости от организационно-правовой формы (2590-О)

**Налог на имущество физических лиц**

58. Обоснованность повышения ставки налога на имущество физических лиц местными органами власти (2553-О)

59. Допустимость установления коэффициентов перерасчета восстановительной стоимости объектов обложения налогом на имущество физических лиц нормативными актами Правительства Москвы (1878-О)

**ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ  
РЕШЕНИЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ ЗА 2015 ГОД**

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах

Действие нормативных актов о налогах и сборах во времени и пространстве

Международные договоры по вопросам налогообложения

Институты, понятия и термины, используемые в налоговом законодательстве

СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Полномочия федерального законодателя и федеральных органов исполнительной власти в сфере налоговых отношений

НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ

Права налоговых органов

ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ  
ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Исполнение обязанности по уплате налога или сбора

Общие вопросы исчисления налоговой базы

Требование об уплате налога и сбора

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

ЗАЧЕТ И ВОЗВРАТ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ ИЛИ ИЗЛИШНЕ ВЗЫСКАННЫХ  
СУММ

НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Камеральная налоговая проверка

Выездная налоговая проверка

Участие свидетеля

Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

Ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

Ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента

ОБЖАЛОВАНИЕ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ДЕЙСТВИЙ ИЛИ  
БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налогоплательщики

Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)

Налоговые вычеты

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет

Порядок и сроки уплаты налога в бюджет

Особенности исчисления и уплаты в бюджет налога при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налогоплательщики

Налоговая база

Налоговые льготы

Имущественные налоговые вычеты

Профессиональные налоговые вычеты

Порядок взыскания и возврата налога

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Расходы

Особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Размер государственной пошлины

Льготы

Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины

ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

Основные понятия, используемые в главе

ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Порядок и условия начала и прекращения применения патентной системы налогообложения

ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Объект налогообложения

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества

ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Порядок определения налоговой базы

Налоговая ставка

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Объект налогообложения

Налоговые ставки

Порядок исчисления и уплаты налогов

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ В ПЕНСИОННЫЙ ФОНД РФ

ПРОЦЕДУРНЫЕ АСПЕКТЫ РАССМОТРЕНИЯ ОБРАЩЕНИЙ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В КОНСТИТУЦИОННОМ СУДЕ РФ

Подведомственность и компетенция

Допустимость обращений

Разъяснение решений

Исполнение решений Конституционного Суда РФ

Юридическая сила решения

## ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

### **Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах**

Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Статья 3 Налогового кодекса Российской Федерации, принятая в развитие указанного конституционного положения, устанавливает основные начала законодательства о налогах и сборах. В частности, в ней определяются основные принципы налогообложения, такие как всеобщность, равенство налогообложения. Что же касается статьи 6 Налогового кодекса Российской Федерации, то она определяет основания и порядок признания нормативных правовых актов о налогах и сборах не соответствующими указанному Кодексу.

Таким образом, указанные законоположения носят общий характер и не регулируют какие-либо вопросы, связанные с определением размера конкретного налогового обязательства налогоплательщика по налогу на доходы физических лиц и оспариванием им решения налогового органа, принятого по итогам налоговой проверки, а потому сами по себе не могут рассматриваться как затрагивающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1843-О)

### **Действие нормативных актов о налогах и сборах во времени и пространстве**

С целью совершенствования правового регулирования государственной кадастровой оценки в части процедур и сроков установления кадастровой стоимости земельного участка исходя из его рыночной стоимости Федеральным законом от 21 июля 2014 года № 225-ФЗ внесены изменения в Федеральный закон "Об оценочной деятельности в Российской Федерации". В частности, предусмотрено, что в случае изменения кадастровой стоимости по решению суда новые сведения применяются с 1 января календарного года, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания (часть пятая статьи 24.20). При этом в силу оспариваемого заявителем законоположения новый порядок учета кадастровой стоимости применяется, если решение суда основано на заявлении о пересмотре кадастровой стоимости, которое подано после даты вступления названного Федерального закона в силу (22 июля 2014 года) или же до этой даты, но при условии, что заявление еще не было рассмотрено (часть 8 статьи 3).

Такое регулирование соответствует общему (основному) принципу действия закона во времени, который, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации (Постановление от 22 апреля 2014 года № 12-П; определения от 21 ноября 2013 года № 1840-О, от 16 июля 2015 года № 1779-О и др.), имеет целью обеспечение правовой определенности и стабильности законодательного регулирования в Российской Федерации и означает, что действие закона распространяется на отношения, права и обязанности, возникшие после введения его в действие.

Таким образом, оспариваемая заявителем норма [части 8 статьи 3 Федерального закона от 21 июля 2014 года N 225-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "Об оценочной деятельности в Российской Федерации"]] сама по себе не может расцениваться как нарушающая его конституционные права. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2435-О)

## **Международные договоры по вопросам налогообложения**

Конституция Российской Федерации, закрепляя основы налогового суверенитета Российской Федерации, который, по смыслу ее статей 3 (часть 1), 4 (части 1 и 2), 8 (часть 1) и 57, заключается в том числе в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории, вместе с тем допускает, как это следует из ее статей 15 (часть 4) и 79, возможность заключения Российской Федерацией международных договоров по вопросам налогообложения, в частности предусматривающих особенности - по сравнению с национальным законодательством - налогообложения доходов иностранных граждан от источников на территории Российской Федерации.

Такие договоры в силу статьи 15 (часть 4) Конституции Российской Федерации и конкретизирующего ее пункта 3 статьи 7 "Международные договоры по вопросам налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации являются составной частью правовой системы России, а согласно пункту 1 данной статьи если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Наличие в международных договорах положений, которые подлежат применению во взаимосвязи с правилами национального законодательства, если договором не оговорено иное, также подтверждает, что истолкование, а значит, и применение международных договоров должно осуществляться в соответствии, прежде всего, с целями их заключения.

Таким образом, в силу статей 15, 18 и 19 Конституции Российской Федерации налогоплательщикам, налоговый статус которых определяется международным договором, как и налогоплательщикам, чей налоговый статус определяется национальным законодательством, должно быть гарантировано право уплачивать налог в размере не большем, чем это установлено соответствующими нормативными предписаниями, а также обеспечена судебная защита данного права. (Постановление КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П)

Важным направлением экономического сотрудничества государств является разграничение их налоговых юрисдикций, а также закрепление правил налогообложения граждан и юридических лиц, которые происходят из одного государства, а свои доходы получают на территории другого, с тем чтобы было обеспечено удовлетворение фискальных интересов сотрудничающих стран и созданы условия для свободного движения труда и капитала между ними. В связи с этим особое значение приобретает устранение двойного налогообложения доходов физических и юридических лиц, а равно предоставление национального режима налогообложения физическим лицам, прибывающим из одного государства для осуществления длительной трудовой деятельности в другом.

Соглашения об избежании двойного налогообложения призваны исключить избыточность налогового бремени для физических лиц, сфера жизненных интересов и деятельности которых связана с несколькими государствами. Такие соглашения позволяют на законном основании снижать возлагаемое на них в соответствии с национальными правилами чрезмерное налоговое бремя, не затрагивая при этом критерии налогового резидентства, установленные национальными правовыми нормами.

Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года (ратифицировано Федеральным законом от 10 января 1997 года № 14-ФЗ) предусмотрено, что при соблюдении определенных условий доходы от работы по найму, получаемые лицом с постоянным местом жительства в одном договариваемся государстве в отношении работы по найму, могут облагаться налогом в другом договариваемся государстве (статья 14). В соответствии с Протоколом от 24 января 2006 года к этому Соглашению (ратифицирован Федеральным законом от 17 мая 2007 года № 81-ФЗ) вознаграждение, получаемое физическим лицом с постоянным местом жительства в одном договариваемся государстве (гражданином Российской Федерации или Республики Беларусь) в отношении работы по найму, осуществляемой в другом договариваемся государстве в течение периода нахождения в этом государстве, составляющего не менее 183 дней в календарном году, либо непрерывно в течение 183 дней, начавшихся в предшествующем календарном году и истекающих в текущем календарном году, может облагаться налогом в этом другом договариваемся государстве в порядке и по ставкам, предусмотренным в отношении лиц с постоянным местом жительства в этом договариваемся государстве (пункт 1 статьи 1).

Данное регулирование, таким образом, устанавливает правила налогообложения вознаграждения за работу на территории источника дохода в порядке и по ставкам, которые предусмотрены в отношении лиц с постоянным местом жительства на этой территории, при соблюдении определенного условия, а именно при осуществлении работы по найму в течение периода нахождения в государстве источника дохода, составляющего не менее 183 дней в году, либо при осуществлении работы по найму непрерывно в течение того же периода, начавшегося в одном календарном году, а истекающего - в другом. Предусмотренная данным международным соглашением возможность применять налоговые ставки, установленные в отношении доходов резидентов, создает благоприятные налоговые условия для физических лиц, которые формально к налоговым резидентам не относятся, исходя либо из потенциально возможной длительности их нахождения на территории соответствующей страны, либо из длительности непрерывно осуществляемой ими работы по найму.

В последнем случае принимается во внимание работа по найму, осуществляемая в другом государстве непрерывно в течение 183 дней, даже если начало течения этого срока приходится на предшествующий налоговый период; в силу пункта 2 статьи 1 Протокола к Соглашению от 21 апреля 1995 года специальный налоговый режим применяется в этом случае с даты начала работы по найму в другом договариваемся государстве, и главное условие для применения налогового режима, под который подпадают резиденты, - это длительность работы по трудовому договору, составляющая не менее 183 дней. (Постановление КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П)

Материалы, изученные Конституционным Судом Российской Федерации, свидетельствуют о том, что реализация положений Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года, предусматривающего отличные от установленных Налоговым кодексом Российской Федерации правила налогообложения, оказывается затруднительной: в правоприменительной практике установленные Протоколом к данному Соглашению критерии понимаются как подлежащие применению во взаимосвязи с правилами о налоговом периоде - по аналогии с критериями, содержащимися в Налоговом кодексе Российской Федерации, что приводит к их применению вопреки их действительному смыслу.

Между тем международным соглашением, заключенным между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, установлено особое налоговое регулирование, не предусматривающее условия уточнения налогового статуса физического лица по итогам налогового периода и отличающееся тем самым от национальных правил, касающихся определения критериев резидентства физических лиц. Соответственно, и определение лиц, имеющих право воспользоваться таким налоговым регулированием, должно осуществляться на основании критериев, закрепленных в Протоколе, - вне связи с критериями, закрепленными в Налоговом кодексе Российской Федерации. Иной подход противоречил бы целям и смыслу Соглашения и Протокола как его неотъемлемой части и фактически приводил бы к произвольному отказу России от взятых на себя международных обязательств.

Таким образом, пункт 2 статьи 207 и статья 216 Налогового кодекса Российской Федерации не могут рассматриваться как противоречащие Конституции Российской Федерации, поскольку содержащиеся в них положения по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не предполагают отказ гражданам Республики Беларусь при обложении налогом на доходы физических лиц их вознаграждения за работу по найму, полученного в период нахождения на территории Российской Федерации, в применении правил налогообложения, установленных для налоговых резидентов Российской Федерации, в соответствии с условиями, предусмотренными международным договором, несмотря на отсутствие у них по итогам налогового периода статуса налогового резидента Российской Федерации.

Кроме того, при выборе нормы международного договора необходимо учитывать не только положения Протокола от 24 января 2006 года к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года, но и положения Договора о Евразийском экономическом союзе (подписан в Астане 29 мая 2014 года), в рамках которого была достигнута договоренность о безусловном распространении на физических лиц, являющихся налоговыми резидентами государств - членов Евразийского экономического союза, национальных налоговых режимов в части применения ставки налогообложения доходов, полученных в связи с работой по найму в других государствах - членах данного Союза. (Постановление КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П)

### **Институты, понятия и термины, используемые в налоговом законодательстве**

Что касается абзаца третьего пункта 1 статьи 2 ГК Российской Федерации, то он определяет круг отношений, регулируемых гражданским законодательством, и носит общий характер нормы-дефиниции. Вместе с тем в силу пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 4 статьи 23 ГК Российской Федерации физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. При этом вопрос о квалификации той или иной деятельности физических лиц в качестве предпринимательской разрешается правоприменительными органами на основании фактических обстоятельств конкретного дела. (Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О)

## СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### **Полномочия федерального законодателя и федеральных органов исполнительной власти в сфере налоговых отношений**

Федеральный законодатель вправе установить такое регулирование налоговых отношений, которое позволяло бы в условиях использования налогоплательщиками различных гражданско-правовых форм организации своей экономической деятельности обеспечить надлежащее (в полном объеме) исполнение обязанности по уплате налога на добавленную стоимость. (Постановление КС РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П)

## НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ

### **Права налоговых органов**

Толкование законодательных предписаний имеет место не только при принятии публично-властного решения в отношении конкретного лица, - оно может быть осуществлено путем разъяснения нормативного содержания того или иного законоположения применительно ко всем правоотношениям, возникающим на его основе, что требует принятия уполномоченным органом соответствующего акта, с тем чтобы довести его до сведения всех субъектов правоотношений, на которых распространяется разъясняемое предписание закона.

В налоговой сфере принятие такого рода актов предопределено положениями налогового законодательства в их системной взаимосвязи: так, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах (пункт 3 статьи 31); к числу обязанностей налоговых органов относится информирование налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах (подпункт 4 пункта 1 статьи 32); Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, которыми налоговые органы обязаны руководствоваться (подпункт 5 пункта 1 статьи 32 и пункт 1 статьи 34.2). Как следует из Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506 (пункты 1 и 2, подпункты 5.6 и 6.3), помимо информирования налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах Федеральная налоговая служба, которая находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации и на которую возложены полномочия по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, вправе давать налогоплательщикам письменные разъяснения по вопросам, отнесенным к сфере ее деятельности.

Определяя последствия применения налогоплательщиком письменных разъяснений, подпункт 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации признает обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение им разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа),



и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга; положение данного подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

По смыслу приведенных нормативных положений, не исключается право Федеральной налоговой службы принимать акты информационно-разъяснительного характера, с тем чтобы обеспечить единообразное применение налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации. Такие акты адресованы непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена. Вместе с тем - поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы разъяснениями норм налогового законодательства – такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков (что подтверждается, в частности, письмом Федеральной налоговой службы от 21 августа 2013 года, которое оспаривалось ОАО "Газпром нефть" в Верховном Суде Российской Федерации и в Высшем Арбитражном Суде Российской Федерации). (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Часть 5 статьи 200 АПК Российской Федерации возлагает обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие). Положения статьи 123 (часть 3) Конституции Российской Федерации, а также статей 8, 9, части 1 статьи 65 и части 1 статьи 66 АПК Российской Федерации предполагают возможность для органа или лица, которые приняли оспариваемые акт, решение или совершили действия (бездействие), представлять доказательства в обоснование правомерности принятого решения, совершенного действия (бездействия), в том числе и для опровержения позиции налогоплательщика, обоснованной доказательствами, не раскрытыми в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора и впервые представленными в суд. Аналогичного мнения придерживаются и арбитражные суды (пункт 78 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

Такой подход соответствует позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 12 июля 2006 года N 267-О, в соответствии с которой судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков не может быть обеспечена, если суды при принятии решения о правомерности отказа в предоставлении заявленных налоговых вычетов исходят из одного только отсутствия у налогового органа документов, подтверждающих правильность их применения, без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, в частности счетов-фактур и иных документов,

подтверждающих уплату налога, а также других фактических обстоятельств, которые в соответствии с налоговым законодательством должны учитываться при решении вопросов о возможности предоставления налоговых вычетов и привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 614-О)

Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Названное законоположение не только содержит перечень оснований для применения расчетного метода определения налогового обязательства, но и закрепляет обязательное условие (устанавливает метод), при соблюдении которого определение суммы налогов в данном случае может быть признано достоверным. Так, за основу для расчета принимаются сведения не о любых иных налогоплательщиках, а лишь о тех, которые обладают по отношению к проверяемому налогоплательщику аналогичными, т.е. максимально приближенными экономическими характеристиками, влияющими на формирование налогооблагаемой базы.

Таким образом, определение налогового обязательства расчетным методом, вопреки утверждению заявителя, не предполагает его осуществления на произвольных основаниях, а следовательно, оспариваемая норма [подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации], направленная на реализацию целей и задач налогового контроля, а также на обеспечение безусловного выполнения всеми налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налогов, сама по себе не может рассматриваться как нарушающая конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1844-О)

## ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

### **Исполнение обязанности по уплате налога или сбора**

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. По общему правилу, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации). Однако в ряде случаев (при уплате имущественных налогов налогоплательщиками - физическими лицами) обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган. В связи с этим непосредственной уплате налога предшествует направление налоговым органом налогоплательщику налогового уведомления, в котором указывается сумма налога, подлежащая уплате, объект налогообложения, налоговая база, а также срок уплаты налога (статья 52). В процессе реализации указанных норм обязанность по уплате налога не может возникнуть у налогоплательщика ранее даты получения им налогового уведомления, что прямо следует из пункта 4 статьи 57 Налогового кодекса Российской Федерации.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, такой порядок, являясь существенным элементом налогового обязательства, направлен, прежде всего, на своевременное и безошибочное исполнение конституционной обязанности в отношении налога, имеющего особенности исчисления и уплаты физическими лицами, что не исключает возможности опровержения налогоплательщиком при рассмотрении

соответствующего спора в суде (в том числе по иску налогового органа о взыскании недоимки по налогу) факта получения им налогового уведомления (Определение от 8 апреля 2010 года № 468-О-О).

Таким образом, оспариваемые заявителем положения Налогового кодекса Российской Федерации, будучи направленными на установление надлежащего механизма реализации налогоплательщиками налоговой обязанности, сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1845-О)

### **Общие вопросы исчисления налоговой базы**

Статья 54 Налогового кодекса Российской Федерации определяет общие правила исчисления налоговой базы налогоплательщиками. В частности, законодателем предусмотрена возможность исправления обнаруженных при исчислении налоговой базы ошибок; такая корректировка производится за период, в котором были совершены соответствующие ошибки (абзац второй пункта 1). В свою очередь, абзац третий пункта 1 статьи 54 указанного Кодекса предусматривает исключение из этого правила, предоставляя налогоплательщику право осуществить корректировку налоговой базы в том налоговом периоде, в котором были выявлены совершенные ошибки, но при наличии одного из двух условий: при невозможности определения периода совершения ошибок или если ошибки привели к излишней уплате налога.

Таким образом, оспариваемое законоположение [абзаца третьего пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации], представляющее собой дополнительную гарантию прав налогоплательщиков при исчислении налоговой базы, направлено на защиту, а не на ограничение их прав. Следовательно, само по себе оспариваемое законоположение не может расцениваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1096-О)

### **Требование об уплате налога и сбора**

В соответствии с пунктом 4 статьи 52 и пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации налоговое уведомление (а в случае неуплаты налога по уведомлению - требование об уплате налога) может быть передано физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения; если указанными способами налоговое уведомление (налоговое требование) вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Такое правовое регулирование, будучи направленным на установление надлежащего механизма реализации налогоплательщиками налоговой обязанности и контроля за ее исполнением, само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 735-О)

### **Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме (пункт 5 статьи 75); порядок исполнения обязанности по уплате транспортного налога и налога на имущество физических лиц налогоплательщиком - физическим лицом предполагает обязанность налогового органа исчислить подлежащую уплате

сумму налога и направить налогоплательщику уведомление, а впоследствии, если налог не был уплачен, требование об уплате (статьи 45 и 52). Принудительное взыскание налога с физического лица по общему правилу возможно лишь в судебном порядке, в течение ограниченных сроков, установленных законодательством (пункт 2 статьи 48). С учетом изложенного, оспариваемые законоположения, предполагающие необходимость уплаты пени с причитающихся с налогоплательщика сумм налога и уплаченных с нарушением установленных сроков, не предполагают возможность начисления пени на суммы тех налогов, право на взыскание которых налоговым органом утрачено. Это обусловлено тем, что пени по своей природе носят акцессорный характер и не могут быть взысканы в отсутствие обязанности по уплате суммы налога, равно как и при истечении сроков на ее принудительное взыскание.

Таким образом, пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы налога.

Следовательно, оспариваемые заявителем положения статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие обязанность налогоплательщика уплатить пени при наличии просрочки уплаты сумм налогов и сборов, не могут рассматриваться как нарушающие его конституционные права в указанном аспекте. (Определение КС РФ от 17 февраля 2015 г. № 422-О)

## ЗАЧЕТ И ВОЗВРАТ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ ИЛИ ИЗЛИШНЕ ВЗЫСКАННЫХ СУММ

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено, что, по общему правилу, налогоплательщик самостоятельно исполняет обязанность по уплате налогов и сборов (пункт 1 статьи 45), а возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется непосредственно его плательщику (статья 78). Право участника ликвидированной организации на обращение с заявлением о возврате сумм налога, уплаченного такой организацией, налоговым законодательством не предусмотрено. Вместе с тем такой порядок не ограничивает право ликвидируемой организации обратиться с заявлением о возврате излишне уплаченного налога до ее ликвидации и, следовательно, не может рассматриваться как нарушающий конституционные права налогоплательщиков.

Что же касается оспариваемых положений Гражданского кодекса Российской Федерации и Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью", то они определяют порядок ликвидации юридического лица, не регулируют какие-либо вопросы, связанные с возвратом налогов и сборов, и сами по себе не могут рассматриваться как затрагивающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 23 июня 2015 г. № 1233-О)

## НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### **Камеральная налоговая проверка**

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации камеральная налоговая проверка представляет собой форму текущего документального налогового контроля, проводимого с целью контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах (пункт 2 статьи 87). Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также

других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (пункт 1 статьи 88).

В налоговых декларациях по налогу на доходы физических лиц указываются все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода (пункт 4 статьи 229). Имущественные налоговые вычеты предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода (пункт 7 статьи 220). Налоговым периодом признается календарный год (статья 216).

Таким образом, в ходе камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за определенный календарный год налоговым органом проверяется в том числе обоснованность заявленных налогоплательщиком в декларации имущественных налоговых вычетов за указанный год. Камеральная налоговая проверка как форма текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, не предполагает возможности повторной проверки уже подвергавшихся камеральному контролю налоговых деклараций. При таких обстоятельствах проведение в 2013 году камеральной налоговой проверки налоговой декларации за 2012 год, в рамках которой разрешается вопрос о предоставлении заявленных в ней налоговых вычетов, нельзя признать повторной камеральной налоговой проверкой деклараций за предыдущие налоговые периоды, поскольку такие декларации не являются предметом указанной камеральной налоговой проверки.

С учетом изложенного оспариваемая статья 88 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающая возможность проведения камеральной налоговой проверки декларации по налогу на доходы физических лиц за определенный календарный год, сама по себе не может расцениваться как затрагивающая конституционные права заявительницы в указанном ею аспекте. (Определение КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 736-О)

### **Выездная налоговая проверка**

Оспариваемые заявителем положения Налогового кодекса Российской Федерации регулируют общие вопросы, связанные с проведением повторной выездной налоговой проверки (пункт 10 статьи 89) и дополнительных мероприятий налогового контроля (пункт 6 статьи 101). Данные мероприятия налогового контроля по своему предназначению направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства, в том числе с учетом сведений, содержащихся в представленных налогоплательщиком уточненных налоговых декларациях.

Таким образом, оспариваемые заявителем законоположения, регламентирующие основания и порядок проведения данных мероприятий налогового контроля, сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие его конституционные права в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2551-О)

### **Участие свидетеля**

Положения пункта 1 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующие участие свидетеля в мероприятиях налогового контроля, направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств,

имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства. (Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О)

### **Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки**

Пункт 3 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает перечень действий, которые должен совершить руководитель (заместитель руководителя) налогового органа непосредственно перед рассмотрением материалов налоговой проверки. Данное правовое регулирование направлено на защиту прав налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки, в частности обеспечивает ему возможность присутствовать при рассмотрении материалов проверки с разъяснением прав и обязанностей. Таким образом, это положение Налогового кодекса Российской Федерации не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявительницы в указанном ею аспекте. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1085-О)

## **ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ**

### **Ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации**

Статья 199 УК Российской Федерации предусматривает ответственность лишь за такое деяние, которое совершается с умыслом, направленным на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2005 года № 478-О и от 21 июня 2011 года № 852-О-О).

Пункт же 1 статьи 27 Налогового кодекса Российской Федерации, определяя понятие законных представителей организации-налогоплательщика, сам по себе не регламентирует круг лиц, которые могут подлежать той или иной ответственности за неисполнение обязанности по уплате налогов.

При этом к субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК Российской Федерации, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий (пункт 7 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления").

Соответственно, в результате совершения названными лицами виновных действий (бездействия) имеет место фактическая неуплата налогов с организации в срок, установленный налоговым законодательством. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О)

По общему правилу, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации). Вместе с тем пункт 2 примечаний к статье 199 УК Российской Федерации предусматривает в качестве условия освобождения от уголовной ответственности лица, впервые совершившего преступление, предусмотренное этой статьей, а также статьей

199.1 данного Кодекса, полную уплату этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, сумм недоимки и соответствующих пеней, а также суммы штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Согласно статье 54 УПК Российской Федерации в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации несет ответственность за вред, причиненный преступлением; о привлечении физического или юридического лица в качестве гражданского ответчика дознаватель, следователь или судья выносит постановление, а суд - определение. Эта норма, являясь бланкетной, прямо отсылает к соответствующим положениям гражданского законодательства при разрешении вопросов, связанных с возмещением вреда, причиненного преступлением. Суду же 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 (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 апреля 2009 года № 442-О-О).

Не придает иной смысл оспариваемым нормам и Пленум Верховного Суда Российской Федерации, который разъясняет, что в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199.1 и 199.2 УК Российской Федерации, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску; истцами по данному гражданскому иску могут выступать налоговые органы (пункт 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации) или органы прокуратуры (часть третья статьи 44 УПК Российской Федерации), а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (статьи 1064 и 1068 ГК Российской Федерации) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (статья 54 УПК Российской Федерации) (пункт 24 Постановления от 28 декабря 2006 года № 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления").

Кроме того, в правоприменительной практике признается, что возмещение ущерба и (или) заглаживание вреда могут быть произведены не только лицом, совершившим преступление, но и по его просьбе (с его согласия или одобрения) другими лицами, если само лицо не имеет реальной возможности для выполнения этих действий; в случае совершения преступлений, предусмотренных статьями 199 и 199.1 УК Российской Федерации, возмещение ущерба допускается и организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется лицу (примечание 2 к статье 199 УК Российской Федерации) (пункт 3 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 27 июня 2013 года № 19 "О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности").

Таким образом, оспариваемые нормы не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте, а потому его жалоба, как не отвечающая критерию допустимости, закрепленному в Федеральном конституционном законе "О Конституционном Суде Российской Федерации", не может быть принята Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О)

### **Ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента**

Пункт 1 примечаний к статье 199 УК Российской Федерации определяет признаки совершения в крупном или особо крупном размере не только предусмотренного этой

статьей уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации, но и неисполнения обязанностей налогового агента, ответственность за которое установлена в статье 199.1 данного Кодекса.

При этом статья 199.1 УК Российской Федерации подлежит применению в системном единстве с положениями налогового законодательства, определяющими как круг лиц, которые признаются налоговыми агентами, так и объем и характер их обязанностей, умышленное неисполнение которых влечет уголовную ответственность (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2005 года № 476-О), а также дифференцирующими правила исполнения налоговой обязанности - лично налогоплательщиком с участием представителя либо налогового агента (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 13 октября 2009 года № 1380-О-О).

Исходя из положений статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (пункт 1); за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации (пункт 5). В силу этого такая ответственность налоговых агентов связывается с невыполнением ими публично-правовой обязанности по удержанию и (или) перечислению (неполному перечислению) в бюджет сумм налога (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 октября 2011 года № 1472-О-О), а не с невыполнением его обязанностей как налогоплательщика.

Соответственно, при определении крупного (особо крупного) размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в статье 199.1 УК Российской Федерации, суды должны руководствоваться правилами, содержащимися в пункте 1 примечаний к статье 199 данного Кодекса, и исчислять его исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) данным субъектом как налоговым агентом, а не в качестве налогоплательщика. Не придается иной смысл оспариваемому положению и в разъяснениях, которые даны в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" (абзац пятый пункта 17). (Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1594-О)

Оспариваемая заявителем норма [пункта 1 примечаний к статье 199 УК Российской Федерации] не может расцениваться как содержащая неопределенность, в результате которой лицо было бы лишено возможности осознавать противоправность своего деяния и предвидеть наступление ответственности за его совершение и которая препятствовала бы ее единообразному пониманию и применению правоприменительными органами, и, следовательно, как нарушающая конституционные права заявителя в указанном им аспекте, а потому его жалоба, как не отвечающая критерию допустимости, закрепленному в Федеральном конституционном законе "О Конституционном Суде Российской Федерации", не может быть принята Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению. (Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1594-О)

**ОБЖАЛОВАНИЕ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ДЕЙСТВИЙ ИЛИ БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ**



Обращаясь к вопросу о возможности проверки в судебном порядке актов федерального органа исполнительной власти, в которых даются письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, Конституционный Суд Российской Федерации, исходя из положений статьи 46 Конституции Российской Федерации о праве на судебную защиту, отмечал, что статьи 29, 150 и 198 АПК Российской Федерации, рассматриваемые во взаимосвязи со статьей 137 Налогового кодекса Российской Федерации, не препятствуют оспариванию в судебном порядке актов соответствующего федерального органа исполнительной власти, если по своему содержанию они порождают право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам; при рассмотрении подобных дел суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, какой характер носит и кому адресован оспариваемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах, и в каждом конкретном случае должны реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав, - иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите (определения от 5 ноября 2002 года № 319-О, от 20 октября 2005 года № 442-О и от 3 апреля 2007 года № 363-О-О).

По смыслу статей 15 (части 1 - 3), 46 (части 1 и 2) и 118 (часть 2) Конституции Российской Федерации, которым отвечает приведенная правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, и с учетом того, что федеральным законодательством предусмотрена возможность рассмотрения административных дел об оспаривании нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти вне связи с конкретным делом, в основе допустимости проверки в данной процедуре акта Федеральной налоговой службы как федерального органа исполнительной власти прежде всего должно лежать наличие у этого акта нормативных свойств (оказывает ли он общерегулирующее воздействие на общественные отношения, содержатся ли в нем предписания о правах и обязанностях персонально не определенного круга лиц - участников соответствующих правоотношений, рассчитан ли он на многократное применение).

Если оспариваемый акт Федеральной налоговой службы обладает свойствами, позволяющими применять его в качестве обязывающего предписания общего характера, то его облечение в форму разъяснения само по себе не может служить достаточным основанием для признания недопустимости его проверки на соответствие федеральному закону. Между тем отсутствие в действующем законодательстве четкого определения оснований и условий судебного оспаривания заинтересованными лицами актов федеральных органов исполнительной власти, обладающих нормативными свойствами и разъясняющих предписания федеральных законов, повлекло разноречивую практику при решении вопроса относительно значения формальной стороны характеристики такого акта (порядок издания, опубликования, регистрация Министерством юстиции Российской Федерации и т.д.). Об этом свидетельствуют, в частности, судебные постановления, вынесенные по делу ОАО "Газпром нефть" Верховным Судом Российской Федерации и Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, материалы, представленные в Конституционный Суд Российской Федерации Верховным Судом Российской Федерации, а также постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 ноября 2007 года № 48, пункт 9 которого прямо относит к существенным признакам нормативного правового акта его издание в установленном порядке.

В результате возможность оспаривания актов Федеральной налоговой службы, разъясняющих предписания налогового законодательства, в процедуре, предусмотренной для оспаривания нормативных правовых актов, не будучи подкреплена прямыми нормативными указаниями, носит во многом ситуативный характер. Между тем такое разъяснение, выступая в качестве нормативного

толкования, обязательного для налоговых органов и их должностных лиц, и конкретизируя налоговые нормы, может расходиться с их действительным смыслом и тем самым, по сути, фактически устанавливает для налогоплательщиков предписания общего характера, правила, адресованные неопределенному кругу лиц, рассчитанные на неоднократное применение и, следовательно, оказывающие регулирующее воздействие на налоговые отношения. Отказ же в судебной проверке разъяснений, обладающих нормативными свойствами, но по форме не являющихся нормативными правовыми актами, по сути, пролонгирует их действие в правоприменительной налоговой практике в качестве официального нормативного толкования соответствующих законоположений, которое может противоречить их действительному смыслу и притом распространяется на неопределенный круг лиц.

Не решало бы данную проблему и рассмотрение дел об оспаривании таких актов по правилам, установленным для дел об оспаривании ненормативных правовых актов и решений индивидуально-распорядительного характера (глава 24 АПК Российской Федерации и глава 25 ГПК Российской Федерации). Согласно постановлению Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2009 года № 2 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих" к указанным решениям относятся акты органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных, муниципальных служащих и приравненных к ним лиц, принятые единолично или коллегиально, содержащие властное предписание, порождающее правовые последствия для конкретных граждан и организаций (пункт 1). Следовательно, в названном постановлении речь идет о ненормативных актах, под которыми, по существу, имеются в виду акты индивидуальные, тогда как акт, содержащий разъяснение нормативных правовых актов, будучи направленным на практику правоприменения в целом, а не на конкретное правоотношение, характеризуется повторяющимся, регулярным, а не индивидуально-распорядительным воздействием на общественные отношения.

С учетом того, что такого рода разъяснения в практике налоговых органов получили широкое распространение, их проверка лишь в порядке, предусмотренном действующим законодательством для оспаривания ненормативных актов (т.е. решений, имеющих правовые последствия только для конкретных граждан и организаций), при таких обстоятельствах не может быть признана достаточной для обеспечения полной и эффективной судебной защиты прав и свобод как необходимого элемента конституционно-правового режима, основанного на принципах верховенства права и правового государства. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Возбуждение производства по делу об оспаривании нормативного правового акта, как следует из Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, ставится в зависимость от того, может ли оспариваемый акт рассматриваться как нарушающий права и свободы заявителя (часть первая статьи 3 и часть первая статьи 251). Если заявителем оспаривается нормативный правовой акт, не затрагивающий его права, свободы или законные интересы, то суд отказывает в принятии заявления к рассмотрению (пункт 1 части первой статьи 134 ГПК Российской Федерации, абзац третий пункта 11 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 ноября 2007 года № 48). В то же время - в отличие от оспаривания решений индивидуально-распорядительного характера - сам по себе факт нахождения лица в правоотношениях, регулируемых нормативным правовым актом, уже свидетельствует о возможности рассмотрения соответствующего дела и тем самым о возможности защиты нарушенных прав в рамках оспаривания правового акта, содержащего правила поведения, обязательные для неопределенного круга лиц и рассчитанные на

неоднократное применение, не дожидаясь принятия на его основе негативных для данного лица правоприменительных решений.

Между тем в настоящее время ни основания и условия, ни процессуальный порядок оспаривания заинтересованными лицами актов федеральных органов исполнительной власти, являющихся актами разъяснения тех или иных законоположений и обладающих нормативными свойствами, как необходимые элементы правового регулирования соответствующего механизма судебной защиты четко не установлены, что препятствует эффективному судебному оспариванию таких актов и ухудшает положение подпадающих де-факто под их действие лиц в связи с ненадлежащей нормотворческой деятельностью государства (или правовое регулирование таково, что требует уточнения разъясняющими актами, или формально разъясняющий законодательство акт принят без соблюдения требований, обеспечивающих его законность и доступность, включая регистрацию Министерством юстиции Российской Федерации, официальное опубликование и т.д.). Снижение уровня гарантий судебной защиты прав этих лиц по сравнению с лицами, оспаривающими акты, имеющие официальный, формализованный нормативный статус, нельзя признать справедливым и соразмерным в контексте требований статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации. Указанный пробел в правовом регулировании приобретает тем самым конституционное значение, что обязывает Конституционный Суд Российской Федерации принимать решение исходя из того, что отсутствие необходимого законодательного механизма не может приостанавливать реализацию вытекающих из Конституции Российской Федерации прав и законных интересов граждан. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Конституционный Суд Российской Федерации считает необходимым признать положение пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 15 (части 1 и 2), 46 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования данное положение по смыслу, приданному ему судебным толкованием, в неразрывной связи с нормами процессуального законодательства порождает правовую неопределенность в вопросе об основаниях и условиях судебного оспаривания актов Федеральной налоговой службы как федерального органа исполнительной власти, обладающих нормативными свойствами и содержащих разъяснения налогового законодательства, которые, будучи, по сути, официальным толкованием его положений, могут противоречить их действительному смыслу, допуская тем самым возможность отказа налогоплательщикам в судебной защите на основании одного лишь несоответствия таких актов формальным требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам федеральных органов исполнительной власти, по форме, субъекту и порядку принятия, регистрации и опубликования, что приводит к нарушению конституционных гарантий права на судебную защиту. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Признание пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" не соответствующим Конституции Российской Федерации не означает наделение заинтересованных лиц безусловным правом на оспаривание в Верховном Суде Российской Федерации вне связи с конкретным делом любого содержащего разъяснения налогового законодательства акта, исходящего от Федеральной налоговой службы, в качестве обладающего нормативными свойствами: чтобы стать предметом оспаривания, такой акт посредством содержащихся в нем разъяснений фактических должен устанавливать (изменять, отменять) правила, обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение и тем самым оказывающие

общерегулирующее воздействие на налоговые отношения. В случаях же, когда разъяснения, содержащиеся в акте Федеральной налоговой службы, не выходят за рамки адекватного истолкования (интерпретации) положений налогового законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих налоговых отношений, заинтересованным лицам может быть отказано в судебной проверке такого акта в порядке, предусмотренном для оспаривания нормативных правовых актов. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Признать положение пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 15 (части 1 и 2), 46 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), в той мере, в какой данное положение по смыслу, приданному ему судебным толкованием, в системе действующего правового регулирования не допускает разрешение судом административных дел об оспаривании таких актов Федеральной налоговой службы, которые не соответствуют формальным требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам федеральных органов исполнительной власти, по форме, субъекту и порядку принятия, регистрации и опубликования, но при этом содержат обязательное для всех налоговых органов разъяснение (нормативное толкование) налоговых законоположений, которое может противоречить их действительному смыслу и тем самым нарушать права налогоплательщиков. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Что касается статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации, то она устанавливает порядок рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалобы (апелляционной жалобы) налогоплательщика на решение нижестоящего налогового органа. Это законоположение предусматривает, в частности, обязанность вышестоящего налогового органа рассмотреть такую жалобу на основании документов, подтверждающих доводы лица, подавшего жалобу, дополнительных документов (которые налогоплательщик вправе представить в ходе ее рассмотрения), а также материалов, представленных нижестоящим налоговым органом.

Иными словами, проверяя законность решения нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган основывает свое решение на фактах и обстоятельствах, установленных в указанном решении, с учетом материалов, представленных ему нижестоящим налоговым органом, а также самим налогоплательщиком.

Следовательно, будучи направленной на защиту прав налогоплательщиков, а не на их ограничение, статья 140 Налогового кодекса Российской Федерации также не может рассматриваться как нарушающая конституционные права заявительницы в указанном ею аспекте. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1085-О)

Оспариваемый заявителем подпункт 4 пункта 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает один из возможных вариантов действий вышестоящего налогового органа по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, а именно отмену решения нижестоящего налогового органа полностью и принятие по делу нового решения. Такое регулирование направлено на реализацию процедуры оспаривания ненормативных актов нижестоящего налогового органа с целью проверки правомерности его деятельности и основывается на необходимости исследования вышестоящим налоговым органом как материалов, представленных ему нижестоящим налоговым органом, так и доводов лица, подавшего жалобу, в том числе дополнительно представленных им документов.

Таким образом, оспариваемая норма участвует в формировании системы гарантий защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, а потому сама по себе (при наличии возможности последующего судебного контроля за решением вышестоящего

налогового органа) не может расцениваться как нарушающая конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2429-О)

Что касается довода заявителя об отсутствии у вышестоящего налогового органа полномочий на рассмотрение материалов налоговой проверки, то Федеральным законом от 2 июля 2013 года № 153-ФЗ статья 140 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующая порядок рассмотрения жалобы налогоплательщика, была изложена в новой редакции. В действующей редакции положение пункта 5 его статьи 140 предусматривает, что вышестоящий налоговый орган, установив нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение нижестоящего налогового органа, рассмотреть указанные материалы и вынести решение, предусмотренное пунктом 3 данной статьи. При этом в силу части 2 статьи 3 Федерального закона от 2 июля 2013 года № 153-ФЗ в случае, если апелляционная жалоба налогоплательщика была подана до дня вступления его в силу (3 августа 2013 года), применяются положения части первой Налогового кодекса Российской Федерации без учета изменений, внесенных данным Федеральным законом. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2429-О)

Конституционный Суд Российской Федерации, обращаясь к вопросу о допуске представителя лица к участию в рассмотрении дел, содержащих сведения, составляющие государственную тайну (Постановление от 27 марта 1996 года № 8-П; Определение от 10 ноября 2002 года № 293-О), указывал, что ограничение доступа лиц к сведениям, составляющим государственную тайну, вызвано необходимостью защиты суверенитета России, обеспечения ее обороны и безопасности и соотносится с предписаниями статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации. Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что лицу, в отношении которого государственными органами ведется разбирательство, должна быть предоставлена возможность пригласить к участию в деле выбранного им представителя, а защита государственной тайны должна быть законодательно обеспечена соразмерно со значимостью этой государственной тайны.

Представленные заявителем материалы свидетельствуют о том, что представитель налогоплательщика присутствовал при рассмотрении возражений и материалов проверки, а решение налогового органа обжаловано налогоплательщиком в апелляционном и в судебном порядке. При этом обоснованность решения налогового органа проверена судом в полном объеме с участием представителей налогоплательщика. С учетом изложенного отсутствуют основания полагать, что права заявителя были нарушены оспариваемыми законоположениями при рассмотрении его конкретного дела в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2556-О)

## НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

### **Налогоплательщики**

Оспариваемые законоположения [пунктов 6 и 7 статьи 168, пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации], рассматриваемые с учетом приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, не позволяют возлагать на налогоплательщика, ошибочно применявшего какой-либо режим налогообложения - общий или специальный, не обусловленные законом обязанности по уплате налоговых платежей. Следовательно, сами по себе они не могут

рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 17 февраля 2015 г. № 263-О)

### **Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)**

Содержащаяся в главе 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации статья 162 устанавливает в качестве специального регулирования особенности определения налоговой базы с учетом сумм, непосредственно связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), которые, однако, не были учтены при ее исчислении по общим правилам, так как формально - несмотря на свою экономическую сущность - они не подпадают под действие данных правил.

Пункт 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает три случая, когда налоговая база увеличивается на определенные суммы, а именно: суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) (подпункт 2); суммы, полученные в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента (подпункт 3), а также суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения (подпункт 4).

Тем самым в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость в силу подпунктов 2 и 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации при совершении операции по реализации товара помимо стоимости самого товара дополнительно учитываются суммы полученных поставщиком финансовых поступлений, связанных с операцией по реализации товара и фактически относящихся к стоимости товара, чем обеспечивается уплата данного налога в полном объеме с учетом различных способов взаиморасчетов между контрагентами (с использованием векселей, облигаций, товарного кредита, предоставлением финансовой помощи и др.).

Что касается правила о включении страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость (подпункт 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации), то его введение федеральным законодателем было обусловлено тем, что в период действия прежнего регулирования, предусматривавшего при определении налогоплательщиком учетной политики возможность выбора момента образования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость - по оплате или по отгрузке, на практике нередко использовались схемы "ухода" от уплаты данного налога, при реализации которых налогоплательщик, избравший учетную политику по оплате, заключал договор страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, а затем за счет "подмены" расчетов с покупателем страховым возмещением, не облагаемым налогом на добавленную стоимость, уклонялся от уплаты данного налога (один из таких механизмов приводится в письме Государственной налоговой службы Российской Федерации от 13 ноября 1998 года № ВНК-6-18/825).

Таким образом, оспариваемая норма, как принятая в целях борьбы с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость налогоплательщиками, применяющими учетную политику по оплате при исчислении (уплате) данного налога, не преследовала цель дискриминировать налогоплательщиков, выстраивавших свою экономическую деятельность с использованием механизма страхования своих рисков, по сравнению с налогоплательщиками, которые избрали другие способы защиты своих имущественных интересов в отношениях с контрагентами (залог, неустойка, гарантия, поручительство и т.д.). (Постановление КС РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П)

В силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 22 июня 2009 года № 10-П, налогообложение, выступая ограничением права собственности, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который в налогообложении понимается прежде всего как его равномерность, нейтральность и справедливость, в связи с чем недопустимо двойное обложение одним и тем же налогом одних и тех же объектов, а также взимание налога при отсутствии экономического обоснования, определенного законом.

Действующее налоговое законодательство не предусматривает возможности одновременного применения двух указанных вариантов учетной политики (по отгрузке и по оплате), а налогоплательщики, по общему правилу, лишены права самостоятельного определения даты реализации товара в своей учетной политике. Соответственно, в настоящее время рассматриваемое законоположение в связи с изменением порядка определения момента возникновения налоговой базы фактически утратило свое прежнее значение. Однако, сохраняясь в системе действующего правового регулирования, оно позволяет требовать включения в налоговую базу суммы страховой выплаты, полученной налогоплательщиком - поставщиком товаров по договору страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров, равно как и стоимости реализованных товаров, даже если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров в момент их отгрузки.

Между тем получение страхователем страховой выплаты по договору страхования предпринимательского риска не является поводом для обложения ее налогом на добавленную стоимость: обложение данным налогом страховой выплаты как платы за передаваемое страховщику имущественное право - право на возмещение ущерба (суброгация) - не предусмотрено, поскольку в связи с передачей данного права не возникает какой-либо дополнительной, добавочной стоимости. Такой вывод подтверждается нормой абзаца шестого подпункта 7 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по страхованию, в результате которых страховщик получает средства в порядке суброгации от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю.

Следовательно, взимание налога со страховой выплаты, полученной налогоплательщиком - поставщиком товаров по договору страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров, притом что им уже включена в налоговую базу стоимость реализованных товаров, не имеет под собой экономического основания. Более того, вопреки конституционным требованиям оно фактически приводит к повторному налогообложению одной и той же операции по реализации товаров - в силу положений Гражданского кодекса Российской Федерации сумма страховой выплаты при страховании предпринимательского риска представляет собой возмещение страхователю-поставщику стоимости товаров (работ, услуг), не

полученной со своего контрагента (статья 933, пункт 2 статьи 947 и пункт 1 статьи 951).

Таким образом, рассматриваемое положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 57, в той мере, в какой по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой, оно позволяет требовать от налогоплательщика - поставщика товаров (работ, услуг), заключившего договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, включения в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость помимо стоимости реализованных товаров (работ, услуг) суммы страховой выплаты, полученной им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров (работ, услуг) в момент их отгрузки. (Постановление КС РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П)

### **Налоговые вычеты**

Федеральный законодатель, установив в Налоговом кодексе Российской Федерации налог на добавленную стоимость (глава 21), определил существенные элементы данного налога, порядок исчисления налоговой базы (статьи 153 и 154), а также порядок исчисления налога (статья 166), предусмотрев возможность уменьшения общей суммы налога на налоговые вычеты (статья 171).

В частности, оспариваемый заявителем пункт 11 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает возможность применения вычета по налогу на добавленную стоимость налогоплательщиком, получившим в качестве вклада в уставный капитал недвижимое имущество. Размер вычета ограничивается суммой налога, ранее принятой к вычету и восстановленной налогоплательщиком, внесшим в уставный капитал указанное имущество; при этом восстановление налога для такого лица предполагает увеличение суммы налога к уплате на сумму, ранее принятую к вычету (статьи 170 и 171). Такое законодательное регулирование позволяет в установленном законом порядке определить и принять к вычету ту сумму налога на добавленную стоимость, которая подлежала вычету по конкретному имуществу, но была восстановлена его собственником в связи с передачей имущества в качестве вклада в уставный капитал нового собственника. Тем самым оспариваемые заявителем законоположения направлены на реализацию права налогоплательщика на применение налогового вычета при соблюдении им законодательно установленных условий, а не на его ограничение. Таким образом, они не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 544-О)

Федеральный законодатель, установив в Налоговом кодексе Российской Федерации налог на добавленную стоимость (глава 21), определил существенные элементы данного налога, порядок определения налоговой базы (статьи 153 и 154) и порядок исчисления налога (статья 166), предусмотрел при этом возможность законного уменьшения налогоплательщиком общей суммы исчисленного к уплате в бюджет налога на добавленную стоимость на установленные законом налоговые вычеты. Данное право предоставлено в том числе в отношении сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных налогоплательщиком с суммы частичной оплаты, полученной от контрагента по договору в счет предстоящего выполнения работ (пункт 8 статьи 171 данного Кодекса).

Такое правовое регулирование обусловлено особенностью определения налоговой базы по данному налогу, которая формируется налогоплательщиком не только по мере



выполнения (реализации) им соответствующих работ, но и в момент получения им предварительной оплаты по договору (пункт 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации). Возможность вычета сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного ранее к уплате в бюджет с полученной предоплаты, исключает двойное налогообложение одних и тех же сумм. Данный правовой механизм обложения налогом на добавленную стоимость реализуется с учетом подпункта 5 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика законом возложена на налогового агента.

Таким образом, оспариваемый заявителем пункт 8 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, действующий во взаимосвязи с иными положениями данного Кодекса, не может расцениваться как нарушающий конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1034-О)

### **Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет**

Заявитель в своей жалобе указывает, что законодатель при установлении трехлетнего срока на возмещение налога на добавленную стоимость должен был увеличить его на срок, который требуется для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации налоговый период по налогу на добавленную стоимость устанавливается как квартал, при этом налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа, следующего за истекшим налоговым периодом (статья 163 и пункт 5 статьи 174). При этом федеральный законодатель, имея дискреционные полномочия в выборе правовых средств, при осуществлении оспариваемого налогового регулирования исходил из того, что датой возникновения обязанности по уплате данного налога, размер которого определяется с учетом заявленных налоговых вычетов, является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации.

Такое регулирование не исключает для налогоплательщика возможности в целях реализации его права на возмещение сумм налога на добавленную стоимость, относящегося к более ранним налоговым периодам, представить налоговую декларацию в налоговый орган в рамках предельного трехлетнего срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 173 данного Кодекса. Кроме того, положения статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации, которая регулирует порядок подачи уточненной налоговой декларации за прошлые налоговые периоды, также не препятствуют налогоплательщику представлять такую декларацию в любое время с учетом названного срока, в том числе до завершения текущего налогового периода.

Таким образом, оспариваемое положение [пункта 2 статьи 173] Налогового кодекса Российской Федерации, будучи частью механизма правового регулирования отношений по взиманию налога на добавленную стоимость, действует в системной связи с иными положениями данного Кодекса, в том числе определяющими порядок подачи налоговой декларации, а следовательно, само по себе с учетом приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации не нарушает конституционные права заявителя в аспекте, указанном в жалобе. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 540-О)

Обращаясь в своих решениях к вопросам, связанным с порядком исчисления налога на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что данный налог, представляющий собой форму изъятия в бюджет части

добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму этого налога; устанавливая в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации налог на добавленную стоимость и закрепляя - с учетом его экономической природы - правила исчисления данного налога, в том числе особенности механизма исчисления итоговой суммы налога, федеральный законодатель определил, что положительная разница между суммами, получаемыми налогоплательщиками от покупателей, и суммами налога, фактически уплачиваемыми налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг), подлежит уплате налогоплательщиком в бюджет по результатам налогового периода, а отрицательная - возврату (зачету) налогоплательщику из бюджета (постановления от 28 марта 2000 года N 5-П, от 20 февраля 2001 года N 3-П и от 3 июня 2014 года N 17-П).

При этом налогоплательщик вправе учесть суммы налога на добавленную стоимость, фактически уплаченные поставщиками товаров (работ, услуг), - суммы налоговых вычетов в течение установленного федеральным законодателем трехлетнего срока после окончания налогового периода, за который исчисляется к уплате налог на добавленную стоимость (статьи 172 и 173 Налогового кодекса Российской Федерации).

Такое законодательное регулирование, направленное на своевременную и полную уплату налога на добавленную стоимость, в том числе фактически предусматривающее трехлетний срок для целей выявления действительной суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, основано на необходимости соблюдения разумного баланса частных и публичных интересов в процессе исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. Следовательно, само по себе оно не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков.

Фактически требования заявителя сводятся к необходимости разрешения вопроса о невозможности реализации налогоплательщиком права на применение налогового вычета в установленный федеральным законодателем срок в связи с неопределенностью момента начала течения такого срока.

Неоднократно обращаясь к вопросу об исчислении указанного срока, Конституционный Суд Российской Федерации отмечал следующее. Сами по себе положения пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, являющиеся частью механизма правового регулирования отношений по взиманию налога на добавленную стоимость и устанавливающие отвечающий природе данного налога срок, в течение которого налогоплательщику предоставляется возможность возмещения из бюджета сумм превышения налоговых вычетов над суммой исчисленного налога, ставят налогоплательщиков в равные условия с точки зрения исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость. При этом предполагается, что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде во всяком случае не может быть лишен возможности обратиться за защитой своего права на возмещение налога на добавленную стоимость и что арбитражный суд в случае сомнений в правомерности применения (или отказа в предоставлении) налогового вычета обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые должны учитываться при решении вопроса о возмещении данного налога. Соответственно, возмещение налога на добавленную стоимость возможно, в том числе за пределами установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны

налогоплательщика (определения от 3 июля 2008 года N 630-О-П, от 1 октября 2008 года N 675-О-П, от 24 марта 2015 года N 540-О и др.).

Таким образом, разрешение вопроса о правомерности предоставления налогоплательщику права на применение налогового вычета по налогу на добавленную стоимость с учетом предусмотренного законодателем срока на его реализацию осуществляется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела, позволяющих установить соответствующий налоговый период, с которым связано начало течения указанного срока, а также обстоятельств, препятствовавших его соблюдению. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2428-О)

### **Порядок и сроки уплаты налога в бюджет**

Налоговым кодексом Российской Федерации, пунктом 1 его статьи 146, предусмотрен ограниченный перечень операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Это реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе осуществляемая на безвозмездной основе; передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется, по общему правилу, как стоимость этих товаров (работ, услуг) (пункт 1 статьи 154); уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 1 статьи 174); моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (пункт 1 статьи 167).

Таким образом, у налогоплательщика, реализующего товары (работы, услуги), с момента их отгрузки (передачи) возникает обязанность исчислить и уплатить в бюджет сумму налога на добавленную стоимость, рассчитываемую исходя из стоимости этих товаров (работ, услуг), если поставка товара (выполнение работ, оказание услуг) не была оплачена заранее. (Постановление КС РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П)

### **Особенности исчисления и уплаты в бюджет налога при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества**

Федеральный законодатель, установив в Налоговом кодексе Российской Федерации систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (глава 26.1), определил, что организации, являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате, в том числе при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества на основании статьи 174.1 указанного Кодекса (пункт 3 статьи 346.1). Тем самым федеральный законодатель предусмотрел регулирование, которое направлено на реализацию права налогоплательщика, не являющегося плательщиком налога на

добавленную стоимость, на применение налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, если соответствующая экономическая деятельность осуществляется им в рамках договора простого товарищества.

Таким образом, оспариваемое заявителем регулирование, направленное на реализацию прав налогоплательщика, а не на их ограничение, не может рассматриваться как нарушающее его конституционные права и свободы в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 543-О)

## НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

### **Налогоплательщики**

Правовое регулирование, действовавшее до вступления в силу Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" и признававшее налоговыми резидентами Российской Федерации физических лиц, фактически находящихся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году (пункт 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации), порождало неопределенность относительно наличия у физических лиц, постоянно находящихся на территории Российской Федерации на начало каждого налогового периода, статуса налоговых резидентов Российской Федерации.

Эта неопределенность в правоприменительной практике преодолевалась на основании Методических рекомендаций налоговым органам о порядке применения главы 23 "Налог на доходы физических лиц" части второй Налогового кодекса Российской Федерации (утверждены приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 29 ноября 2000 года), прямо определявших категории физических лиц, которых следует относить к налоговым резидентам Российской Федерации на начало отчетного периода, а также закреплявших правила уточнения налогового статуса налогоплательщиков (пункт 3 раздела I).

Действующий в настоящее время критерий, по которому то или иное физическое лицо может быть отнесено к налоговым резидентам Российской Федерации по налогу на доходы физических лиц, если фактически оно находилось в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, был введен Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ (пункт 2 статьи 207 Налогового кодекса Российской Федерации), в результате чего для первой половины налогового периода была преодолена проблема определения налогового статуса физических лиц. Соответственно, воля федерального законодателя при внесении изменений, исключивших указание на календарный год из условий приобретения статуса налогового резидента Российской Федерации, не была направлена на то, чтобы изменить правила окончательного определения статуса налогоплательщика в конкретный налоговый период. (Постановление КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П)

### **Налоговая база**

Статья 210 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливая порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, предполагает учет всех доходов налогоплательщика, полученных в соответствующем налоговом периоде, а также предусмотренных законом налоговых вычетов (пункты 1 и 3). При этом сама по

себе оспариваемая норма не раскрывает ни понятие дохода, учитываемого в целях обложения налогом на доходы физических лиц, ни перечня налоговых вычетов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. В частности, в статье 208 указанного Кодекса приведен открытый перечень доходов, которые учитываются для целей обложения налогом на доходы физических лиц. Все указанные доходы связаны с получением налогоплательщиком экономической выгоды при осуществлении той или иной хозяйственной деятельности. Из приведенных законоположений следует, что доходом для целей обложения налогом на доходы физических лиц федеральный законодатель признает лишь экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, возникающую у физического лица при осуществлении им хозяйственной деятельности.

Аналогичной позиции придерживается Президиум Верховного Суда Российской Федерации, который в рамках рассмотрения конкретного дела в постановлении от 22 июля 2015 года № 8-ПВ15 пришел к выводу, что доход для целей обложения налогом на доходы физических лиц, в случае исполнения обязательства должником перед лицом, которое приобрело право требования к такому должнику, возникнет, если размер расходов на приобретение права требования будет меньше, чем размер исполненного обязательства, и составит разницу соответствующих сумм.

Таким образом, оспариваемые заявителем законоположения в системе действующего нормативно-правового регулирования и с учетом правовой позиции Президиума Верховного Суда Российской Федерации не могут расцениваться как затрагивающие конституционные права налогоплательщиков в указанном ею аспекте. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2539-О)

## **Налоговые льготы**

Предусматривая освобождения от уплаты налога на доходы физических лиц в пункте 17.1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации, федеральный законодатель указал, что указанная льгота не распространяется на индивидуальных предпринимателей, использующих имущество в предпринимательской деятельности.

При этом пункт 2 статьи 11 указанного Кодекса содержит определение понятия "индивидуальный предприниматель" для целей налогообложения (физическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность), а также указание на невозможность ссылаться на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя в случае, если лицо не было зарегистрировано в соответствующем качестве в нарушение норм гражданского законодательства Российской Федерации.

Следовательно, решение о правомерности применения льготы, предусмотренной пунктом 17.1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации, принимается правоприменительными органами с учетом наличия или отсутствия обстоятельств, свидетельствующих об использовании имущества в предпринимательской деятельности.

С учетом изложенного оспариваемое законоположение [пункта 17.1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации], предусматривающее основание для отказа в предоставлении льготы по налогу на доходы физических лиц, не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявительницы в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2552-О)

## **Имущественные налоговые вычеты**

Оспариваемые заявителем положения статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации прямо предусматривают возможность принять к вычету расходы на отделку приобретенной квартиры в случае, если такая квартира приобретена без отделки. При этом, однако, договор о приобретении квартиры должен содержать указание на приобретение квартиры без отделки. Следовательно, оспариваемая статья Налогового кодекса Российской Федерации не может рассматриваться как нарушающая конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1786-О)

Решая задачи по стимулированию граждан к улучшению своих жилищных условий, федеральный законодатель предусмотрел случаи, когда право на имущественный налоговый вычет не применяется. К их числу отнесены в том числе случаи, когда сделка купли-продажи квартиры совершается между взаимозависимыми физическими лицами (пункты 1 и 2 статьи 105.1, пункт 5 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации), что обусловлено сложностью установления реального характера сделок купли-продажи недвижимости, заключенных между взаимозависимыми лицами.

Сами же по себе статьи 20 и 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации, которые определяют понятие взаимозависимых лиц для целей налогообложения, не могут расцениваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2538-О)

### **Профессиональные налоговые вычеты**

Пункт 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает возможность применения профессионального налогового вычета при уплате налога на доходы физических лиц лишь для лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. При установлении такого регулирования законодатель исходил из необходимости предоставления дополнительной гарантии индивидуальным предпринимателям, прошедшим государственную регистрацию при осуществлении данного вида профессиональной деятельности, но не имеющим возможности документально подтвердить свои расходы. (Определение КС РФ от 29 января 2015 г. № 223-О)

### **Порядок взыскания и возврата налога**

Налоговый статус физического лица - исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев - точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета налога на доходы физических лиц, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

Данный вывод подтверждается содержанием нормы, введенной с 1 января 2011 года в статью 231 Налогового кодекса Российской Федерации Федеральным законом от 27 июля 2010 года № 229-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу

отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования". Ею устанавливается особый порядок возврата суммы налога на доходы физических лиц по итогу налогового периода, распространяющийся на налогоплательщиков в связи с приобретением ими статуса налогового резидента Российской Федерации: такой возврат производится соответствующим налоговым органом при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде (пункт 1.1).

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации теперь прямо указывает на необходимость для перерасчета налога на доходы физических лиц с целью возврата соответствующих сумм подтверждать статус налогового резидента Российской Федерации применительно к конкретному налоговому периоду, а соблюдение налогоплательщиком условия пребывания в Российской Федерации не менее 183 календарных дней из 12 месяцев, следующих подряд, с учетом установленных правил исчисления данного срока позволит ему получить право на возврат налога, уплаченного ранее по повышенной ставке.

Критерий, используемый законодателем для определения статуса налогового резидента (срок пребывания в Российской Федерации), имеющий объективную связь с налоговым периодом как обязательным элементом налога и применяющийся с учетом этого периода, позволяет обеспечить определенность в отношениях между налогоплательщиком и государством.

Таким образом, данное правовое регулирование само по себе не может расцениваться как дискриминационное в отношении физических лиц в зависимости от срока их пребывания на территории Российской Федерации, а также как выходящее за допустимые пределы дискреции федерального законодателя в этой сфере. (Постановление КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П)

Как следует из буквального содержания оспариваемых законоположений и их места в системе норм Налогового кодекса Российской Федерации, статьей 78 данного Кодекса установлен порядок зачета или возврата сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа; статьей 79 - порядок возврата сумм излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа; пунктом 1 статьи 231 - порядок возврата сумм налога на доходы физических лиц, излишне удержанных налоговым агентом из дохода налогоплательщика.

Таким образом, переплата сумм налога, возникшая у налогоплательщика в результате действий налогового агента - с учетом приоритета действия специальных норм над общими - подлежит возврату в особом порядке (пункт 1 статьи 231 данного Кодекса); в остальных случаях при возврате налога следует руководствоваться общими нормами, а именно статьями 78 и 79 Налогового кодекса Российской Федерации. Само по себе подобное регулирование, осуществленное законодателем в рамках предоставленной ему дискреции в налоговой сфере, направлено на восстановление имущественных прав налогоплательщиков в случаях излишней уплаты, излишнего взыскания и (или) излишнего удержания налога и не влечет нарушения конституционных прав заявителя.

Кроме того, как следует из представленных судебных решений, заявитель не обращался к налоговому агенту с заявлением о возврате излишне удержанных сумм налога в установленном законом порядке, а следовательно, отсутствуют основания для вывода о нарушении оспариваемым регулированием его конституционных прав в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 17 февраля 2015 г. № 262-О)

Вопреки утверждению заявителя, пункт 1 статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации прямо предусматривает обязанность налогового агента возвратить излишне удержанную из дохода налогоплательщика сумму налога. Следовательно, указанная норма Налогового кодекса Российской Федерации сама по себе не может рассматриваться как нарушающая какие-либо конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1785-О)

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

### Расходы

Федеральный законодатель, установив в Налоговом кодексе Российской Федерации налог на прибыль организаций (глава 25), определил порядок учета доходов и расходов налогоплательщика для целей исчисления и уплаты данного налога, в частности им введены понятия сомнительного долга и безнадежного долга (пункты 1 и 2 статьи 266). При этом суммы безнадежных долгов согласно Налоговому кодексу Российской Федерации учитываются в расходах налогоплательщика в качестве убытков, полученных налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде (подпункт 2 пункта 2 статьи 265), а сомнительные долги - при определении расходов налогоплательщика как расходы на формирование резервов по сомнительным долгам (подпункт 7 пункта 1 статьи 265).

При этом данным Кодексом установлено общее понятие безнадежного долга применительно ко всем налогоплательщикам - это долг, нереальный ко взысканию (пункт 2 статьи 266); формирование резервов по сомнительным долгам налогоплательщики осуществляют по-разному, в частности для банков сомнительным долгом признается задолженность по уплате процентов по долговым обязательствам любого вида (абзац второй пункта 1 статьи 266), притом что, по общему правилу, сомнительным долгом является любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая именно в связи с реализацией товаров (абзац первый пункта 1 статьи 266), под которой понимается передача права собственности на товары (пункт 1 статьи 39).

Отношения же по уступке права требования заключаются в передаче имущественного права и с реализацией товаров непосредственно не связаны. Налоговые последствия вступления налогоплательщика в такие экономические отношения определяются положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующими порядок учета доходов и расходов, связанных с уступкой права требования.

Таким образом, федеральный законодатель, предоставив налогоплательщикам возможность формирования резервов по сомнительным долгам до их признания безнадежными, предусмотрел различный порядок отнесения затрат на формирование соответствующих резервов, предполагающий, по общему правилу, возможность учитывать лишь задолженность, связанную с реализацией товаров. Данное законодательное регулирование формирования резервов по сомнительным долгам не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2554-О)

### Особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения

Конституционный Суд Российской Федерации Определением от 17 июля 2014 года № 1578-О отказал ОАО "Гурово-Бетон" в принятии к рассмотрению его жалобы на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269



Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку она не отвечала требованиям, в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой. В частности, Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемые законоположения, содержащие дополнительные требования, предъявляемые к налогоплательщику для целей учета при уплате налога на прибыль организаций процентов по предоставленным ему иностранным участником займам, направлены на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях и не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя в указанном им аспекте, в том числе как противоречащие принципу соразмерности.

Во вновь поступившей в Конституционный Суд Российской Федерации жалобе ОАО "Гурово-Бетон" содержится новый довод - о том, что пункты 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации противоречат положениям международных соглашений Российской Федерации и тем самым не согласуются с принципом приоритета международных договоров над национальным законодательством Российской Федерации (статья 15, часть 4, Конституции Российской Федерации).

Между тем, по смыслу статьи 9 Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 года и пункта 3 Протокола к нему (с учетом согласованной позиции компетентных органов Российской Федерации и Федеративной Республики Германия, выраженной в письме Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 6 февраля 2004 года), суммы процентов, выплачиваемых налогоплательщиком, в уставном капитале которого участвует резидент иностранного государства, подлежат неограниченному вычету при исчислении налогооблагаемой прибыли, однако такой вычет не может превышать сумм, которые согласовывались бы независимыми предприятиями при сопоставимых условиях; соответствующий вычет не может применяться, если участие в уставном капитале резидента иностранного государства преследует исключительно цель получения налоговых преимуществ и представляет собой злоупотребление.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 17 июля 2014 года № 1578-О, из содержания оспариваемых положений Налогового кодекса Российской Федерации следует, что они также не устанавливают прямого запрета на вычет процентов по долговым обязательствам. Вместе с тем в пункте 2 статьи 269 указанного Кодекса содержится дополнительное требование к размеру контролируемой задолженности, которому налогоплательщику нужно соответствовать, чтобы при исчислении налога на прибыль организаций включить во внереализационные расходы проценты по долговым обязательствам в полном объеме.

Таким образом, пункты 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации определяют порядок обложения налогом на прибыль организаций в случаях, содержащих признаки возможного злоупотребления своим положением со стороны налогоплательщика, а потому нет оснований полагать, что они могут рассматриваться как закрепляющие иные правила, чем предусмотренные международным договором Российской Федерации, и, следовательно, как нарушающие конституционные права и свободы заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 695-О)

## ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

### **Размер государственной пошлины**

Что касается оспариваемого заявителем нормативного положения Налогового кодекса Российской Федерации, то им установлены лишь правила расчета

государственной пошлины при подаче в суды общей юрисдикции искового заявления имущественного характера - размер государственной пошлины дифференцирован в зависимости от цены иска (подпункт 1 пункта 1 статьи 333.19). Такой законодательно установленный механизм определения размера государственной пошлины сам по себе какие-либо конституционные права заявителя не нарушает. При этом суд по ходатайству плательщика государственной пошлины, исходя из имущественного положения данного лица, может уменьшить ее размер либо отсрочить (рассрочить) ее уплату (пункт 2 статьи 333.20 данного Кодекса). (Определение КС РФ от 29 января 2015 г. № 128-О)

## **Льготы**

Положения статьи 89 ГПК Российской Федерации, согласно которой льготы по уплате государственной пошлины предоставляются в случаях и порядке, которые установлены законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, в системной связи с другими положениями гражданского процессуального законодательства, а также с положениями главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе статьями 333.20 и 333.41, не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя, перечисленные в жалобах. (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 2027-О)

Предусмотрев обязанность по уплате сбора в виде государственной пошлины, федеральный законодатель в статье 333.36 Налогового кодекса Российской Федерации установил перечень случаев, когда лица при обращении в судебные органы освобождаются от ее уплаты. В частности, в целях обеспечения права работников на судебную защиту в подпункте 1 пункта 1 статьи 333.36 данного Кодекса законодатель освободил их от уплаты государственной пошлины по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений.

Учитывая, что оспариваемое законоположение, исходя из его содержания, направлено на правовое регулирование вопроса о предоставлении льготы, само по себе оно не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 22 декабря 2015 г. № 2827-О)

## **Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины**

В случае с уплатой государственной пошлины при подаче кассационной жалобы по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, такими действиями, как это следует из подпункта 9 пункта 1 статьи 333.19, подпунктов 2 и 3 пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи со статьей 93 и частью второй статьи 381 ГПК Российской Федерации, признается рассмотрение кассационной жалобы, в том числе в случае, когда по результатам изучения кассационной жалобы судьей принимается определение в порядке пункта 1 части второй статьи 381 ГПК Российской Федерации. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 529-О)

## **ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД**

### **Основные понятия, используемые в главе**

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации установлена система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных

видов деятельности (статья 346.26) и определены налогоплательщики (статья 346.28); налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности; для исчисления суммы налога используются в частности такие физические показатели, как торговое место и площадь торгового места (пункты 2 и 3 статьи 346.29); под торговым местом понимается место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи, в том числе здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи, а также объекты организации розничной торговли, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей (статья 346.27).

Из приведенных законоположений следует, что торговым местом для целей исчисления единого налога на вмененный доход признается место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. Соответственно, оспариваемое заявителем регулирование не является неопределенным и не может рассматриваться как нарушающее его конституционные права в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 29 января 2015 г. № 74-О)

## ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

### **Порядок и условия начала и прекращения применения патентной системы налогообложения**

Налоговым кодексом Российской Федерации наряду с общей системой налогообложения для индивидуальных предпринимателей предусмотрен специальный налоговый режим в виде патентной системы налогообложения (статьи 346.43 - 346.53); данный режим предусматривает освобождение от уплаты ряда налоговых платежей взамен уплаты налога, сумма которого определяется исходя из потенциально возможного к получению годового дохода индивидуального предпринимателя (статьи 346.45 и 346.47); в случае, если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года, уплата данного налога производится в два этапа: в размере одной трети суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента и в размере двух третей суммы налога в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания налогового периода (подпункт 2 пункта 2 статьи 346.51 в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 29 декабря 2014 года № 477-ФЗ).

Применение налогоплательщиком, имеющим статус индивидуального предпринимателя, специального режима налогообложения, как правило, связано с уменьшением общего размера налоговых обязательств и созданием более благоприятных условий для ведения налоговой отчетности. Это требует соблюдения требований, установленных законом, которые должны быть известны налогоплательщику, обратившемуся в налоговый орган с заявлением о получении патента. Одним из таких требований обязательного характера является своевременность уплаты налога в рамках патентной системы налогообложения. Несоблюдение данного требования влечет за собой утрату налогоплательщиком возможности применения такого специального режима налогообложения, как патентная система налогообложения (подпункт 3 пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, оспариваемое заявителем положение [подпункта 3 пункта 6 статьи 346.45] Налогового кодекса Российской Федерации, направленное на

регулирование условий применения индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения и действующее равным образом для всех налогоплательщиков, само по себе не нарушает его конституционные права в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1036-О)

## ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

### **Объект налогообложения**

Федеральный законодатель, устанавливая в главе 28 Налогового кодекса Российской Федерации транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика, что само по себе не может расцениваться как нарушение прав налогоплательщиков (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2009 года № 835-О-О, от 29 сентября 2011 года № 1267-О-О, от 24 декабря 2012 года № 2391-О и др.). Данное законодательное регулирование призвано, в частности, обеспечить избежание двойного налогообложения в отношении транспортного средства, которое подлежит регистрации в установленном порядке на конкретное лицо.

Таким образом, оспариваемые положения [статей 357 и 358] Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающие такие основные элементы транспортного налога, как налогоплательщики и объект налогообложения, сами по себе какие-либо конституционные права заявителя не нарушают. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 541-О)

Федеральный законодатель, устанавливая в главе 28 Налогового кодекса Российской Федерации транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика. При этом Административным регламентом Министерства внутренних дел Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним (утвержден приказом Министерства внутренних дел Российской Федерации от 7 августа 2013 года № 605) предусмотрена возможность прекращения регистрации транспортного средства по заявлению прежнего владельца в случае неисполнения новым владельцем обязанности по внесению изменений в регистрационные данные в течение 10 дней со дня приобретения транспортного средства.

Следовательно, оспариваемые положения [статей 357, 358 и 362] Налогового кодекса Российской Федерации не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1035-О)

## НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

### **Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества**

По общему правилу, налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, при этом в отношении отдельных объектов недвижимости она определяется как их кадастровая стоимость (пункты 1 и 2 статьи 375 Налогового

кодекса Российской Федерации). Особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества как кадастровой стоимости устанавливают субъекты Российской Федерации. При этом уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на имущество организаций определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость (статья 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации).

Оспариваемые заявителем налоговые нормы устанавливают необходимые критерии, позволяющие отнести то или иное недвижимое имущество к объекту обложения налогом на имущество организаций, в отношении которого налоговая база подлежит исчислению с учетом такого показателя, как кадастровая стоимость. В качестве основного критерия для названных целей законодатель определил вид разрешенного использования земельного участка, на котором расположен соответствующий объект недвижимости.

Данное регулирование является нормативной основой как для исполнения субъектами Российской Федерации полномочия по формированию указанного перечня объектов недвижимого имущества, так и для надлежащего исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налога. Таким образом, оспариваемые заявителем законоположения, принятые законодателем в рамках предоставленной ему дискреции в налоговой сфере, сами по себе не могут расцениваться как нарушающие его конституционные права. (Определение КС РФ от 23 июня 2015 г. № 1259-О)

Оспариваемое заявителем законоположение [подпункта 2 пункта 3 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации] устанавливает необходимые критерии, позволяющие отнести то или иное недвижимое имущество к объекту налогообложения налогом на имущество организаций, в отношении которого налоговая база подлежит исчислению с учетом такого показателя, как кадастровая стоимость. В качестве одного из основных критериев отнесения недвижимого имущества к таким объектам налогообложения выступает предназначение имущества или его фактическое использование в деловых, административных или коммерческих целях.

Данное регулирование является нормативной основой как для исполнения субъектами Российской Федерации полномочия по формированию указанного перечня объектов недвижимого имущества, так и для надлежащего исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налога. Таким образом, оспариваемое заявителем законоположение, принятое законодателем в рамках предоставленной ему дискреции в налоговой сфере, само по себе не может расцениваться как нарушающее его конституционные права. (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1898-О)

## **ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ**

### **Порядок определения налоговой базы**

Положения статьи 60 Земельного кодекса Российской Федерации, предусматривающие гарантии судебной защиты прав на земельные участки, сами по себе также не нарушают конституционные права заявительницы, которая с учетом данных о границах земельного участка, установленных в судебном решении, вправе обратиться в уполномоченные органы для внесения изменений в сведения государственного кадастра недвижимости, которые служат основанием для расчета

налоговой базы по земельного налогу. (Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1691-О)

### **Налоговая ставка**

Налоговый кодекс Российской Федерации, закрепляя в статье 3 основные начала законодательства о налогах и сборах, содержит предписание, согласно которому не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (абзац второй пункта 2). Конкретизируя данное законоположение применительно к земельному налогу, федеральный законодатель допустил возможность для представительных органов муниципальных образований устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и разрешенного использования земельного участка (пункт 2 статьи 394), что само по себе не противоречит нормативному предписанию, содержащемуся в пункте 2 статьи 3 данного Кодекса.

Таким образом, оспариваемые заявителем положения [пункта 2 статьи 394] Налогового кодекса Российской Федерации, позволяющие устанавливать дифференцированные, в том числе пониженные, ставки по земельному налогу в отношении отдельных земельных участков с учетом оснований, предусмотренных в данных законоположениях, не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном ею аспекте. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2590-О)

## **НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ**

### **Налоговые ставки**

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации налог на имущество физических лиц является местным налогом (статья 15), устанавливается данным Кодексом (глава 32) и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (пункт 1 статьи 399); устанавливая налог, эти органы определяют налоговые ставки в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (пункт 2 статьи 399).

В силу оспариваемых положений статьи 406 данного Кодекса представительные органы муниципальных образований вправе в рамках установленных пределов уменьшать (увеличивать) базовый размер налоговой ставки по налогу на имущество физических лиц, а также устанавливать дифференцированные налоговые ставки. Такое регулирование согласуется с основными началами законодательства о налогах и сборах, зависит от специфики конкретного объекта налогообложения и обусловлено как экономическими, социальными и иными особенностями отдельных муниципальных образований, так и фактической способностью налогоплательщика к уплате налогов (пункт 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, оспариваемые законоположения сами по себе не могут расцениваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2553-О)

## **Порядок исчисления и уплаты налогов**

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. В развитие данного конституционного положения в Налоговом кодексе Российской Федерации закреплен запрет на придание обратной силы актам законодательства о налогах и сборах, ухудшающим положение налогоплательщика (пункт 2 статьи 5).

Из оспариваемого заявителем положения [пункта 2 статьи 5] Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц", определяющего такой элемент налогообложения, как порядок исчисления налога на имущество физических лиц, не следует, что налоговые ставки, ухудшающие положение налогоплательщиков, могут действовать с обратной силой. Таким образом, оспариваемое законоположение, представляющее собой нормативную основу для исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налога на имущество физических лиц, само по себе не может расцениваться как нарушающее какие-либо конституционные права заявителя. (Определение КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 803-О)

## **ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ СОЦИАЛЬНЫЕ ФОНДЫ**

Размер трудовых пенсий (с 1 января 2015 года - страховых пенсий) застрахованных лиц, включая индивидуальных предпринимателей, [адвокатов] исчисляется с учетом всех сумм страховых взносов, поступивших в Пенсионный фонд Российской Федерации за указанных лиц (статьи 14, 15 и 29.1 Федерального закона "О трудовых пенсиях в Российской Федерации"; статьи 15 и 18 Федерального закона "О страховых пенсиях"), а следовательно, уплата страховых взносов позволяет им на равных условиях с иными застрахованными лицами увеличить размер пенсий. (Определение КС РФ от 17 февраля 2015 г. № 329-О, Определение КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 794-О)

Для граждан, включая индивидуальных предпринимателей, которые после установления им трудовой пенсии по старости или инвалидности (с 1 января 2015 года – страховой пенсии) продолжают трудовую (предпринимательскую) деятельность, предусмотрена возможность ежегодного перерасчета размера пенсии с учетом поступивших на их индивидуальный лицевой счет страховых взносов (статья 17 Федерального закона от 17 января 2001 года N 173-ФЗ "О трудовых пенсиях в Российской Федерации"; статья 18 Федерального закона от 28 декабря 2013 года N 400-ФЗ "О страховых пенсиях"), и, таким образом, уплата страховых взносов позволяет увеличить размер получаемой пенсии. (Определение КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 795)

Исходя из особенностей правового статуса лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой (адвокатов, индивидуальных предпринимателей и нотариусов, занимающихся частной практикой), федеральный законодатель предусмотрел для них особый порядок исчисления страховых взносов с учетом минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (пункт 2 части 1 статьи 5 и статья 14 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"; подпункт 2 пункта 1 статьи 6 и пункт 1 статьи 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"). При этом размер страховых пенсий застрахованных лиц,

включая адвокатов, исчисляется с учетом сумм страховых взносов, поступивших в Пенсионный фонд Российской Федерации за указанных лиц (статьи 15 и 18 Федерального закона "О страховых пенсиях"), а следовательно, уплата страховых взносов позволяет им на равных условиях с иными застрахованными лицами увеличить размер пенсий. (Определение КС РФ от 23 июня 2015 г. № 1340-О)

Имеющим статус адвоката гражданам, пострадавшим вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, страховая пенсия по старости может устанавливаться и выплачиваться вместо пенсии по государственному пенсионному обеспечению; при этом перевод с одного вида пенсии на другой может осуществляться в любое время после возникновения права на страховую пенсию и не ограничен каким-либо сроком.

Таким образом, путем закрепления безусловного участия граждан, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и имеющих статус адвокатов, в обязательном пенсионном страховании обеспечивается возможность приобретения ими права на получение страховой пенсии, а также выбора наиболее благоприятного варианта пенсионного обеспечения.

Следовательно, оспариваемые законоположения [подпункта 2 пункта 1 статьи 6, абзаца третьего пункта 2 статьи 14 и пункта 1 статьи 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"], предусматривающие отнесение указанной категории граждан к числу лиц, подлежащих обязательному пенсионному страхованию, и возложение на них обязанности по уплате страховых взносов, призваны гарантировать им возможность реализации пенсионных прав на равных условиях с иными застрахованными лицами и поэтому не могут расцениваться как противоречащие статьям 19, 35, 39 и 55 Конституции Российской Федерации и нарушающие права заявителя. (Определение КС РФ от 23 июня 2015 г. № 1340-О)

Как и иные лица, относящиеся к категории самостоятельно обеспечивающих себя работой, адвокаты действуют на принципах автономии воли и имущественной самостоятельности. Наличие у лица статуса адвоката не только дает ему возможность пользоваться правами и гарантиями, связанными с данным статусом, но и предполагает принятие им на себя соответствующих рисков и обязанностей, в том числе по самостоятельной уплате страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Данная обязанность, согласно положениям частей 3 - 4.1 и 6 статьи 14 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", возлагается на адвоката с календарного месяца, в котором ему выдано удостоверение адвоката, и до момента прекращения либо приостановления статуса адвоката, за исключением отдельных периодов, к числу которых отнесен и период ухода за ребенком до достижения им возраста полутора лет. При условии предоставления документов, подтверждающих отсутствие профессиональной деятельности в указанный период, адвокат не исчисляет и не уплачивает указанные взносы.

В случае же более длительного осуществления адвокатом ухода за ребенком, в том числе до достижения им возраста трех лет, утрата в связи с этим возможности исполнения профессиональных обязанностей на продолжительный период (до полутора лет), вопреки утверждениям заявительницы, позволяет приостанавливать статус адвоката в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 16 Федерального закона от 31 мая 2002 года N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации" (неспособность адвоката более шести месяцев исполнять свои профессиональные обязанности).



Когда адвокат, осуществляющий уход за ребенком, придет к выводу о возможности возобновления профессиональной деятельности, он вправе обратиться в совет адвокатской палаты, принявший решение о приостановлении его статуса, с личным заявлением. По решению данного совета статус адвоката возобновляется.

Следовательно, после принятия советом адвокатской палаты того субъекта Российской Федерации, в региональный реестр которого внесены сведения об этом адвокате, решения о приостановлении его статуса осуществляющий уход за ребенком адвокат освобождается от обязанности по начислению и уплате взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

При таких обстоятельствах нет оснований полагать, что оспариваемые законоположения [подпункта 2 пункта 1 статьи 6 и статьи 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 года N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", пункта 2 части 1 статьи 11 и части 2 статьи 17 Федерального закона от 29 ноября 2010 года N 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации", а также пункта 2 части 1 статьи 5 и частей 1, 1.1, 1.2, 4 и 4.1 статьи 14 Федерального закона от 24 июля 2009 года N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"] в системе действующего правового регулирования могут расцениваться как противоречащие Конституции Российской Федерации и нарушающие конституционные права заявительницы. (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1925-О)

Нет оснований полагать, что возложение на пенсионеров Министерства внутренних дел Российской Федерации, имеющих статус адвоката, обязанности по уплате страховых взносов в фонд обязательного медицинского страхования нарушает их конституционные права. (Определение КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 794-О)

Исходя из того что индивидуальные предприниматели, в том числе не производящие выплаты физическим лицам, осуществляют предпринимательскую деятельность на свой риск, как это вытекает из положения статьи 2 ГК Российской Федерации, а следовательно, их доход не является постоянным и гарантированным в отличие от заработной платы работающих по трудовому договору, федеральный законодатель предусмотрел для них особый порядок исчисления страховых взносов с учетом минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (подпункт 2 пункта 1 статьи 6, статья 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"; пункт 2 части 1 статьи 5, статья 14 Федерального закона от 24 июля 2009 года N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"). (Определение КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 795, Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1649-О)

Поскольку размер трудовых пенсий (с 1 января 2015 года - страховых пенсий) всех застрахованных лиц, включая адвокатов, [индивидуальных предпринимателей] исчисляется исходя из сумм страховых взносов, поступивших в Пенсионный фонд Российской Федерации за указанных лиц (статьи 14, 15 и 29.1 Федерального закона от 17 декабря 2001 года N 173-ФЗ "О трудовых пенсиях в Российской Федерации"; статьи 15 и 18 Федерального закона от 28 декабря 2013 года N 400-ФЗ "О страховых пенсиях"), увеличение в 2013 году фиксированного размера страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию позволяет увеличить сумму пенсионного капитала, с учетом которого исчисляется размер трудовой пенсии (с 1 января 2015 года

- страховой пенсии), а также способствует увеличению суммы пенсионных накоплений (для лиц, которым в соответствии с действующим пенсионным законодательством предоставлено право на получение накопительной части трудовой пенсии (с 1 января 2015 года - накопительной пенсии). (Определение КС РФ от 23 июня 2015 г. N 1341-О, Определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1649-О)

## ПРОЦЕДУРНЫЕ АСПЕКТЫ РАССМОТРЕНИЯ ОБРАЩЕНИЙ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В КОНСТИТУЦИОННОМ СУДЕ РФ

### **Подведомственность и компетенция**

Проверка обоснованности решения налогового органа об отказе в предоставлении налогоплательщику вычета по налогу на добавленную стоимость, как связанная с исследованием фактических обстоятельств конкретного дела, не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"). (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 543-О)

Проверка законности и обоснованности решений правоприменительных органов в части соблюдения налогоплательщиком условий реализации им права на корректировку налоговой базы, в том числе квалификации последствий совершения им ошибки для целей определения суммы налога к уплате, к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации не относится (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"). (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1096-О)

Проверка законности и обоснованности судебных постановлений по делу заявителя в вопросе правильности выбора налоговым органом аналогичных налогоплательщиков не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена в статье 125 Конституции Российской Федерации и статье 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации". (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1844-О)

Разрешение поставленного заявительницей вопроса об установлении для всех плательщиков страховых взносов независимо от их правового статуса единого порядка уплаты страховых взносов за периоды осуществления ухода за ребенком до достижения им возраста трех лет является прерогативой федерального законодателя и не относится к полномочиям Конституционного Суда Российской Федерации, как они определены статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации". (Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1925-О)

Оценка правильности применения вышестоящим налоговым органом той или иной редакции нормы закона, равно как и проверка законности и обоснованности судебных решений по делу заявителя, к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", не относится. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2429-О)

Разрешение вопроса о том, какая ставка земельного налога подлежит применению в отношении земельных участков заявителя, к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", не относится. (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2555-О)

Проверка законности установления размера ставок земельного налога представительными органами муниципальных образований не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации". (Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2590-О)

### **Допустимость обращений**

Что касается абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации, то из представленных материалов следует, что ОАО "Газпром нефть" обращалось в Верховный Суд Российской Федерации и в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в порядке, предусмотренном для оспаривания нормативных правовых актов, вне связи с конкретным делом, в котором на основании указанного законоположения в определенной юрисдикционной процедуре разрешался бы затрагивающий его права и свободы вопрос, устанавливались и (или) исследовались фактические обстоятельства, могущие свидетельствовать о невыполнении им изложенных в письме Федеральной налоговой службы от 21 августа 2013 года предписаний, которые, по мнению заявителя, противоречат закону. Судебные же постановления по делам дочерних организаций ОАО "Газпром нефть", в которых оспариваемое им положение Налогового кодекса Российской Федерации было применено с учетом указанного письма Федеральной налоговой службы, в рамках настоящего дела не могут быть приняты в качестве документов, подтверждающих (как того требует статья 96 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации") применение этого положения в конкретном деле заявителя. Соответственно, производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежит прекращению в силу пункта 2 статьи 43 и статьи 68 названного Федерального конституционного закона. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Как следует из статей 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление только по предмету, указанному в жалобе, и лишь в отношении той части акта, которая была применена в деле заявителя и конституционность которой подвергается сомнению, оценивая при этом как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным при принятии решения основаниями и доводами, изложенными в жалобе.

Таким образом, пункт 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой на его основании в действующей системе правового регулирования разрешается

вопрос о возможности судебной проверки актов Федеральной налоговой службы как федерального органа исполнительной власти, содержащих разъяснения по вопросам, связанным с применением налоговыми органами норм налогового законодательства. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Как следует из статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", проверяя по жалобе гражданина, объединения граждан конституционность законоположений, примененных в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, и затрагивающих конституционные права и свободы, на нарушение которых ссылается заявитель, Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление только по предмету, указанному в жалобе, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным при принятии решения основаниями и доводами, изложенными в жалобе.

Соответственно, положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой на его основании решается вопрос об увеличении налогоплательщиком - поставщиком товаров (работ, услуг), заключившим договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, налоговой базы по налогу на добавленную стоимость на суммы страховых выплат, полученных им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом обложения данным налогом. (Постановление КС РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П)

В силу статьи 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пункта 3 части первой статьи 3, статей 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" гражданин вправе обратиться в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение своих конституционных прав и свобод законом и такая жалоба признается допустимой, если оспариваемым законом, примененным в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, затрагиваются его конституционные права и свободы. Гражданин при этом обязан приложить к жалобе копию официального документа, подтверждающего применение оспариваемого закона при разрешении его конкретного дела судом.

Однако заявительницей такого официального документа, подтверждающего применение оспариваемого пункта 1 статьи 43 Налогового кодекса Российской Федерации при разрешении ее конкретного дела судом, не представлено. Из приложенных к жалобе копий судебных актов по делу об оспаривании обществом решения налогового органа не следует, что Е.М. Ковалек являлась стороной по данному делу. Более того, по результатам судебных разбирательств суд признал недействительным решение налогового органа, в соответствии с которым обществу предлагалось дополнительно удержать суммы налога на доходы физических лиц из дохода, полученного его участниками.

Следовательно, данная жалоба, как не отвечающая критерию допустимости обращений в Конституционный Суд Российской Федерации, установленному статьями 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", не может быть принята к рассмотрению. (Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 542-О)

Ранее Определением от 20 ноября 2014 года № 2624-О Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии к рассмотрению жалобы заявителя на нарушение конституционных прав и свобод положением статьи 346.27, пунктом 1 статьи 171 и пунктом 1 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку она не соответствовала требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", согласно которым жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой. Определением от 21 мая 2015 года № 1037-О-Р Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии к рассмотрению ходатайства заявителя о разъяснении указанного Определения. В своей новой жалобе АО "Капитан" дополнительно, помимо ранее оспариваемых норм Налогового кодекса Российской Федерации (в том же аспекте), просит проверить конституционность пункта 2 части 1 статьи 311 АПК Российской Федерации.

Закрепление в статье 311 АПК Российской Федерации оснований для пересмотра по новым обстоятельствам вступивших в законную силу судебных актов является дополнительной процессуальной гарантией защиты прав и охраняемых законом интересов участников гражданского судопроизводства. При этом оспариваемое заявителем положение названного Кодекса, которое носит отсылочный характер и не содержит самих оснований для пересмотра судебных актов по новым обстоятельствам, само по себе не может расцениваться как нарушающее его конституционные права в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2427-О)

В силу требований статей 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" правом на обращение в Конституционный Суд Российской Федерации с индивидуальной или коллективной жалобой обладают граждане, чьи права и свободы нарушаются законом, примененным в конкретном деле, и объединения граждан; при этом жалоба может быть признана допустимой, если закон, затрагивающий их конституционные права и свободы, был применен в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде.

Между тем, как следует из представленных судебных актов, суды общей юрисдикции отказали в удовлетворении заявления А.Н. Илюшкина о рассрочке исполнения решения суда на основании статьи 203 ГПК Российской Федерации. При этом судами не решался вопрос о предоставлении налогоплательщику рассрочки по уплате налогов в порядке и на условиях, определенных Налоговым кодексом Российской Федерации (подпункт 4 пункта 1 статьи 21 и статья 64). (Определение КС РФ от 22 декабря 2015 г. № 2845-О)

### **Разъяснение решений**

По смыслу статьи 83 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", официальное разъяснение Конституционным Судом Российской Федерации вынесенного им решения дается только в рамках предмета этого решения и лишь по тем требующим дополнительного истолкования вопросам, которые были предметом рассмотрения в судебном заседании; ходатайство о даче такого разъяснения не подлежит удовлетворению, если поставленные в нем вопросы не требуют какого-либо дополнительного истолкования решения по существу.

Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 ноября 2014 года № 2624-О, о разъяснении которого ходатайствует заявитель, касалось только проверки соответствия поданной жалобы требованиям статей 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" и

неясностей не содержит. Мотивы, по которым жалоба была признана не отвечающей критерию допустимости, изложены в указанном Определении. В каком-либо дополнительном разъяснении выводы, к которым пришел Конституционный Суд Российской Федерации, не нуждаются. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1037-О-Р)

По смыслу статьи 83 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", официальное разъяснение Конституционным Судом Российской Федерации вынесенного им решения дается только в рамках предмета этого решения и лишь по тем требующим дополнительного истолкования вопросам, которые были предметом рассмотрения в судебном заседании; ходатайство о даче такого разъяснения не подлежит удовлетворению, если поставленные в нем вопросы не требуют какого-либо дополнительного истолкования решения.

В Определении от 23 октября 2014 года № 2320-О Конституционный Суд Российской Федерации указал, что оспариваемые заявителем положения статей 153, 154 и 166 Налогового кодекса Российской Федерации определяют лишь порядок исчисления налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и порядок исчисления указанного налога.

Что же касается вопроса определения цены товаров (работ, услуг), а также действительной стоимости их реализации контрагенту, то указанный вопрос разрешается исходя из условий гражданско-правовых сделок налогоплательщика и оспариваемыми заявителем законоположениями не регулируется. Таким образом, указанное решение какой-либо неопределенности не содержит, а поставленные в ходатайстве вопросы не требуют дополнительного истолкования решения. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1073-О-Р)

### **Исполнение решений Конституционного Суда РФ**

Исходя из требований Конституции Российской Федерации и основанных на них правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении, федеральному законодателю в целях устранения соответствующего пробела в правовом регулировании надлежит внести в действующее законодательство изменения, определяющие особенности рассмотрения дел об оспаривании актов федеральных органов исполнительной власти, в том числе актов Федеральной налоговой службы, содержащих разъяснения налогового законодательства, которые формально не являются нормативными правовыми актами, но фактически обладают нормативными свойствами. При этом из Конституции Российской Федерации не вытекает, что подсудность таких дел в принципиальном плане не может быть установлена иначе, чем для правовых актов федеральных органов исполнительной власти, обладающих наряду с нормативными свойствами и необходимыми формальными атрибутами нормативного правового акта.

Впредь до внесения в действующее правовое регулирование надлежащих изменений, вытекающих из настоящего Постановления, рассмотрение дел об оспаривании актов Федеральной налоговой службы, содержащих разъяснения налогового законодательства, которые формально не являются нормативными правовыми актами, но фактически обладают нормативными свойствами, должно осуществляться в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством для оспаривания нормативных правовых актов. (Постановление КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П)

Федеральному законодателю надлежит - руководствуясь Конституцией Российской Федерации и настоящим Постановлением - внести в налоговое законодательство изменения, исключая возможность двойного налогообложения в случае использования налогоплательщиком - поставщиком товаров (работ, услуг) для защиты своих имущественных интересов договора страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем.

Впредь до внесения надлежащих изменений положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит применению с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированных в настоящем Постановлении. (Постановление КС РФ от 1 июля 2015 г. № 19-П)

### **Юридическая сила решения**

Конституционный Суд Российской Федерации определениями от 20 октября 2011 года № 1376-О-О и от 24 декабря 2013 года № 1984-О отказал в принятии к рассмотрению жалоб гражданки И.А. Ивановой на нарушение ее конституционных прав положениями статей 333.19 и 333.36 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку они не отвечали требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

Во вновь поступившем в Конституционный Суд Российской Федерации обращении не содержится каких-либо дополнительных материалов, которые могли бы дать основание Конституционному Суду Российской Федерации для принятия иного решения по предмету жалобы. Фактически же заявительница ставит вопрос о пересмотре решения Конституционного Суда Российской Федерации, которое согласно части первой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" является окончательным и не подлежит обжалованию. (Определение КС РФ от 21 мая 2015 г. № 19-ПП)

В соответствии с пунктом 3 статьи 43 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации принимает решение об отказе в принятии обращения к рассмотрению в случае, если по предмету обращения Конституционным Судом Российской Федерации ранее было вынесено постановление, сохраняющее свою силу. В свою очередь, вопрос о соответствии Конституции Российской Федерации оспариваемого заявителем пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации был разрешен Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 23 мая 2013 года № 11-П, сохраняющем свою силу. (Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2426-О)