

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

в решениях Конституционного Суда
Российской Федерации
2023 года

По материалам
XXI научно-практической конференции
5–19 апреля 2024 г., Москва – Санкт-Петербург

Под редакцией С.Г. Пепеляева

МОСКВА – 2024



УДК 342.565.2
ББК 67.402.23+67.400.12
Н23

Н23 **Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2023 года:** по материалам XXI науч.-практ. конф. 5–19 апреля 2024 г., Москва – Санкт-Петербург : [сборник] / [сост. М.В. Завязочникова] ; под. ред. С.Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2024. – 366 с.

ISBN 978-5-8354-2050-6 (в обл.)

В сборник включены материалы XXI научно-практической конференции, которая состоялась в апреле 2024 г.

На конференции проанализированы работа Конституционного Суда РФ в 2023 г., его ключевые решения по налогам. Авторы статей также обсуждают вопросы налогообложения и правоприменения, которые требуют разрешения Конституционным Судом РФ.

Сборник содержит резолюцию конференции, выработанную ее участниками по итогам работы, а также перечень решений и обзор правовых позиций Конституционного Суда РФ 2023 г.

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

УДК 342.565.2
ББК 67.402.23+67.400.12

ISBN 978-5-8354-2050-6

© Юридическая компания «Пепеляев Групп», 2024
© Редподготовка. Оформление. Издательство «Статут», 2024

ПРЕДИСЛОВИЕ

Конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» немногим более 30 лет. Все эти годы ее главной задачей было нахождение лучших путей выхода из ситуаций, чреватых нарушением фундаментальных принципов налогообложения. Эти принципы объективны, они не выдумка политиков, ученых-конституционалистов или философов. И им не одна тысяча лет.

Современная налогово-правовая идеология сложилась в конце XVIII – начале XIX в. в рамках концепции экономического либерализма. Она производна от общих начал индивидуальной свободы: неприкосновенность личности и неприкосновенность собственности. В отношении налогов представители экономической школы физиократов (А. Смит, У. Петти, Д. Рикардо и др.) сформулировали основные принципы и требования. Но факты глубокой древности подтверждают, что задолго до нашего времени право рассматривалось как механизм, защищающий налогоплательщиков от всевозможных несправедливостей и притеснений. А принципы, сформулированные А. Смитом в XVIII столетии¹, в той или иной форме были известны и применялись на тысячи лет раньше.

Глубинные начала современных налогово-правовых концепций содержатся в религиозно-этических учениях. Эти учения оформляли представления о человеке и обществе, возводя их в ранг господствующей идеологии. Естественно, они не могли обойти стороной вопросы сбора и расходования публичных ресурсов.

В древнейших памятниках литературы уже содержались идеи, которые мы простодушно считаем порождением буржуазной эпохи. Например, в Законах Ману – древнеиндийском сборнике предписаний религиозного, морально-нравственного и общественного долга (дхармы) (II в. до н.э. – II в. н.э.) – основные устои налогообложения представлены весьма комплексно:

– *умеренность налогообложения*: «Как мало-помалу поглощает пищу пивка, теленок и пчела, так мало-помалу царем должен быть получаем

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики: в 2 т. Т. I. М.: МП Эконов, 1993. С. 79–396.

со страны ежегодный налог» (п. 129 гл. VII); «Не следует подсекать корень свой и других чрезмерной жадностью, ибо подрубающий корень губит себя и других» (п. 139 гл. VII);

— *обложение чистого дохода*: «Рассмотрев цены покупки и продажи, длину пути, затраты на пищу, приправу и охрану груза, пусть царь заставит торговцев платить налог» (п. 128 гл. VII);

— *фиксированный размер налогов*: «Царем может быть взята пятидесятая часть скота и золота...» (п. 130 гл. VII);

— *общественная польза*: «Царь, который, не охраняя подданных, взимает налоги... идет немедленно в ад» (п. 307 гл. VIII);

— *запрет притеснений*: «Ежегодный налог надо взимать через верных слуг: надо относиться с полным уважением к народным обычаям и поступать с людьми как отец» (п. 80 гл. VII).

Все это означает, что закрепленные в Конституции России, выявленные Конституционным Судом РФ и развитые в Налоговом кодексе РФ принципы налогообложения — это надвременные явления, это то, что связывает наш сегодняшний день со всей предшествующей историей человечества и является условием ее продолжения. Поэтому от них нельзя отмахнуться ни в какое, даже самое тяжелое время. Они все равно напомнят о себе, накажут тех, кто ими пренебрег, и займут подобающее им место.

С уважением,
С.Г. Пепеляев

КОНСТИТУЦИОННЫЕ РАМКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ БАНКРОТСТВЕ (репортаж, 5 апреля 2024 г.)

5 апреля 2024 г., в день открытия конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации», прошла экспертная встреча. Обратившись к Постановлению КС РФ от 31 мая 2023 г. № 28-П (далее – Постановление № 28-П), участники обсудили, какие конституционные рамки должно иметь налогообложение при банкротстве. Дискуссия велась по трем основным вопросам.

Эксперты:

Е.Н. Акимов, старший управляющий директор – начальник управления принудительного взыскания и банкротства департамента по работе с проблемными активами ПАО «Сбербанк», член наблюдательного совета Банкротного клуба;

К.Ю. Литвинова, партнер налоговой практики «Пепеляев Групп», адвокат.

О.Р. Мучараяева, президент АНО поддержки предпринимательства «Объединенный Медиативный Центр», медиатор, государственный советник РФ 3-го класса, член Научно-экспертного совета Союза «Палата налоговых консультантов»; в 2018–2023 гг. – зам. начальника Управления обеспечения процедур банкротства ФНС России;

Д.М. Савченко, исполнительный директор Банкротного клуба, управляющий партнер BFL | Арбитраж.ру.

Сомодераторы:

Р.Т. Мифтахутдинов, доцент кафедры административного и финансового права СПбГУ, доцент кафедры коммерческого права и процесса ИЦЧП им. С.С. Алексеева при Президенте РФ, канд. юрид. наук, член рабочих групп Минэкономразвития России и ВС РФ по вопросам совершенствования и обобщения практики применения законодательства о банкротстве, соучредитель Банкротного клуба;

П.А. Попов, преподаватель кафедры финансового права МГУ им. М.В. Ломоносова, магистр Налогового клуба проекта «Поддержка», адвокат.

Первый вопрос: совместимы ли банкротство и прибыль как явления?

О.Р. Мучараева обратила внимание на так называемое схемное банкротство, при котором должники ведут хозяйственную деятельность и прибыль однозначно возможна. *Р.Т. Мифтахутдинов* привел пример из практики, когда компании-банкроту вернули завод, который работал и получал прибыль. По мнению *О.Р. Мучараевой*, наличие обязанности платить налог на прибыль отсекает часть схем.

Е.Н. Акимов не стал спорить, что банкротство могут использовать как щит от налогов. Но поднял другой вопрос: в какой ситуации с прибыли надо платить налог, а в какой нет?

Если речь о том, что компания-банкрот продолжает свою деятельность (а иногда это можно и нужно делать, ведь так должник может получить средства для целей удовлетворения требований кредиторов), то с результатов этой текущей деятельности налог надо платить. Однако при реализации имущества банкрота, составляющей конкурсную массу, вопрос остается. В Постановлении № 28-П и в запросе ВС РФ, по которому оно принято, речь об этом.

П.А. Попов отметил, что, по мнению весьма авторитетных исследователей института банкротства, в частности В.В. Витрянского, у должника в процедурах банкротства есть цель не извлечь прибыль, а рассчитаться с кредиторами. Для этого он может распродавать имущество, продавать произведенную продукцию. При таком подходе, когда нет цели получить прибыль, нет и прибыли.

Вместе с тем в налоговом праве свои принципы, например принцип нейтральности: одинаковые условия хозяйствования должны влечь одинаковые последствия. Если продукцию продают компания-небанкрот и компания-банкрот, то налоговых преимуществ у второй не должно быть. Согласно российской правовой доктрине о понятии дохода, применяемом в налоговых целях, банкрот может получить доход, исключений нет. У дохода нет такого обязательного признака, как получение для свободного распоряжения.

Представим себе должника, который не находится в состоянии банкротства и все доходы тратит на уплату долгов, предложил эксперт. Нет сомнений, что доход есть. Вряд ли для должника, чьи долги больше доходов, вывод должен быть иным. Отсутствие цели извлечь прибыль не значит, что прибыль не может быть получена.

В банкротстве нужно разделять два противоположных вектора: курсное производство с последующей ликвидацией и восстановление

платежеспособности. Если есть вероятность, что платежеспособность восстановится, то нейтральность налогообложения требует, чтобы налог на прибыль исчислялся. Так как для восстановления платежеспособности важна «каждая копейка», возможно, нужны отсрочки или налог потом стоит вообще списать. Но объект налога все равно есть.

Однако, если платежеспособность восстановить нельзя, не можем ли мы исходить из того, что перед нами уже не экономический субъект? Субъект права еще есть, пока не внесена запись в госреестр о ликвидации, но экономического субъекта нет. Соответственно, объект — доход, прибыль есть, а субъекта его уплаты нет.

С точки зрения *Д.М. Савченко*, такая идея будет применима и к другим налогам: есть предпосылки для ее внедрения. По мнению эксперта, в действующем регулировании существует более важная проблема с определением понятия «текущие платежи» в процедурах банкротства, и налоги — одни из таких платежей.

Р.Т. Мифтахутдинов привел довод, обоснованный в его диссертации: нет имущества (актива в широком смысле) — нет и юридического лица. В то же время конкурсную массу в доктрине принято считать квазисубъектом, а не только объектом.

О.Р. Мучараява задала вопрос: не возникнет ли нездоровая конкуренция, если устранить налог на прибыль в рамках конкурсного производства при «схемном» банкротстве?

Как считает *Р.Т. Мифтахутдинов*, во избежание таких ситуаций стоило бы проанализировать, почему должник стал банкротом.

Общий порядок налогообложения на ситуации банкротства не рассчитан, считает *К.Ю. Литвинова*. Нужен адаптированный, целостный и всесторонний подход. Опыт точечных решений по НДС показал неоднозначные результаты. Выступающая также предложила сначала определиться, есть ли и должен ли быть объект обложения налогом на прибыль с точки зрения налогового законодательства при реализации конкурсной массы, когда имущество замещается денежными средствами. А порядок уплаты налога, очередность исполнения обязательств по его уплате, по ее мнению, вопрос вторичный.

По словам *Д.М. Савченко*, банкротство — про очередность требований и пропорциональность, именно это главное. Объект налогообложения — это не вопрос банкротного права.

Модераторы резюмировали, что ответ на вопрос, есть ли прибыль в банкротстве, скорее должен быть положительным.

Второй вопрос: какие подходы к очередности удовлетворения налоговых требований есть в мировой практике, к какому склоняется российский правопорядок?

Обсуждение этого блока началось с вопросов модераторов: возможны ли рассрочка, списание задолженности и если да, то не будут ли «здоровые» участники оборота поставлены в невыгодное по сравнению с банкротами положение?

По мнению *Д.М. Савченко*, этого не произойдет. «Для каких целей предоставляется освобождение?» – спросил эксперт. Речь идет не о всей выручке банкрота, а только о той, что получена от реализации конкурсной массы. У любого банкрота есть задача максимально дорого продать, но, как показывает статистика, залоговые кредиторы получают удовлетворение только 26% требований.

Как отметил *Е.Н. Акимов*, ВС РФ в запросе подробно описал все вопросы, которые касаются уплаты налога на прибыль в банкротстве, но КС РФ ответил не на все. По мнению выступающего, проблема преимуществ банкрота перед «здоровыми» участниками оборота сильно преувеличена: в 50% торгов участвует один кредитор.

К.Ю. Литвинова напомнила о презумпции добросовестности налогоплательщика. Законодатель не должен при регулировании данного вопроса исходить из обратного. Кроме того, в НК РФ есть ограничение для учета убытков при исчислении налога на прибыль – не более 50 % прибыли текущего периода. Оно распространяется и на банкротов, что означает: накопленные ими убытки никогда не будут зачтены в полной сумме.

Р.Т. Мифтахутдинов признал важность этого замечания для выработки общей позиции по итогам дискуссии: если должник не продолжит деятельность, то смысл ограничения на перенос убытка теряется.

Далее *П.А. Попов* предложил обсудить, как сочетаются понятия «сверхприбыль» и банкротство, возможно ли требование к банкроту об уплате налога на сверхприбыль.

К.Ю. Литвинова рассказала, что уже есть случаи, когда налоговые органы предъявили банкротам требования об уплате налога на сверхприбыль. По ее мнению, хотя этот налог и ретроспективный, он облагает прирост прибыли между указанными в законе периодами. Между тем его цель – изъятие сверхприбыли, полученной компаниями в конкретный период времени с учетом геополитической и экономической ситуаций. А это вряд ли применимо к банкротам, особенно если такая «сверхприбыль» возникла от реализации конкурсной массы.

С точки зрения *О.Р. Мучаратовой*, уплата налога на сверхприбыль банкротами возможна, поскольку в законе изъятий для них не предусмотрено. Но прозвучали и другие мнения.

Д.М. Савченко назвал нонсенсом такую ситуацию: менеджмент довел компанию до банкротства, а распродажа конкурсной массы дала сверхприбыль.

П.А. Попов также обратился к сути налога на сверхприбыль: это прогрессивный налог, в нем предусмотрены суммовые пороги, он установлен для успешных компаний. В рамках дискуссии уплата обычного налога на прибыль обосновывалась нейтральностью и рисками намеренного его избежания через банкротство. Невозможно представить, чтобы кто-либо стремился уйти от уплаты налога на сверхприбыль через банкротство, добавил эксперт.

Модераторы предложили затронуть зарубежный опыт регулирования очередности налоговых требований в банкротстве. Было замечено, что Россия в этом смысле лидер: пытается создать то, чего нет за рубежом.

В обоснование обсуждаемого сейчас законопроекта об уплате налогов в банкротстве перед погашением требований других кредиторов приводится опыт Румынии и Турции — не лучших правопорядков с точки зрения защиты институциональных кредиторов, заметил *Д.М. Савченко*. И задался вопросом, почему в обосновании нет примеров правопорядков, где не существует очередности. Например, Германия.

Как отметил *Р.Т. Мифтахутдинов*, в США большая роль в определении очередности отводится суду. По результатам процедур банкротства в этом государстве восстанавливаются 30% компаний, а в России только 1,5%. Чтобы изменить ситуацию, нужна реформа института банкротства в целом, заключил модератор.

С этим согласился *Д.М. Савченко*. По его мнению, пока законодатель решает отдельные вопросы, проблемы накапливаются. Можно точно поправить процедуру торгов, исключить процедуру наблюдения, которая ни к чему не приводит. Эксперт обратил внимание на то, что, пока налоговые долги до 2008 г. были за реестром, вопросов не возникало. Проблема была создана искусственно. Реальная же сложность — отсутствие эффективной реабилитации банкрота. Кроме того, практика напоминает движение маятника: с противоположными регуляторными решениями от высшей судебной инстанции к ФНС России и обратно.

КС РФ в Постановлении № 28-П предписал законодателю разработать модель налогообложения при банкротстве, но не уточнил, какой

именно она должна быть. Эксперт считает, что нужно исходить из цели банкротства — реабилитации, удовлетворения требований кредиторов. Налоги должны быть выведены за реестр или как минимум понижены в очереди.

Р.Т. Мифтахутдинов согласился, что это должна быть именно модель. Возможно, в НК РФ следует ввести отдельную главу об особенностях налогообложения при банкротстве: какие налоги уплачиваются, за какие налоговые периоды?

П.А. Попов отметил, что написать можно что угодно, но вопрос в том, что это будет за нормы. И предложил вернуться к зарубежному опыту. В Великобритании, например, в очередности есть приоритет налогов. **Е.Н. Акимов** заметил, что приоритет налоговых требований в этой стране в основном отменен, остался лишь для ограниченного круга ситуаций. В ответ на это возражение спикер уточнил, что приоритет в Великобритании есть, если должник продолжает вести хозяйственную деятельность и получает прибыль. «Нужно ли в России оставить для такой ситуации приоритет за налогами?» — спросил модератор.

Р.Т. Мифтахутдинов признал вопрос сложным. «Как ученый я за развитие права и большую степень самостоятельности судов, в том числе в вопросах очередности. Но как практик вижу слишком высокие риски», — пояснил он. **Д.М. Савченко** добавил, что у российских судов нет времени подробно разбираться и самостоятельно определять очередность. По закону приоритет есть у залоговых кредиторов и у текущих.

О.Р. Мучараяева обратилась к экспертному сообществу и предложила выработать компромиссный подход. Сейчас позиции радикальны, но лучше попытаться их сблизить. Законодателю придется выбрать что-то одно, и он в любом случае учтет экономическую ситуацию и бюджетные задачи.

По мнению **Р.Т. Мифтахутдинова**, следует смотреть в будущее, а не только решать текущие задачи. Если отдавать приоритет работающим кредиторам, то они смогут использовать полученные от должника активы в хозяйственной деятельности и далее сформировать налоговую базу.

По словам **Д.М. Савченко**, ожидания от КС РФ были больше. Законодатель не должен исходить из борьбы с теми, кто с помощью банкротства уклоняется от уплаты налогов: для этого есть уголовное законодательство. То, что предложил КС РФ, пока лучший вариант, но нужен вывод за реестр налоговых платежей.

Третий вопрос: что делать с очередностью уплаты восстановленного НДС, поимущественных налогов и социальных взносов?

По мнению *Д.М. Савченко* и *Е.Н. Акимова*, восстановленный НДС относится к третьей очереди требований кредиторов и уже появилась соответствующая судебная практика.

К.Ю. Литвинова напомнила о письме ФНС России от 20 июля 2023 г. № КЧ-4-18/9242@, где высказана позиция, что Постановление № 28-П не имеет отношения к ситуации с восстановленным НДС. По мнению эксперта, признавать восстановленный НДС текущим платежом странно, поскольку при восстановлении происходит корректировка расчетов с бюджетом, бюджету возвращаются вычеты, которые были применены ранее, новый объект налогообложения не возникает.

О.Р. Мучараява считает, что момент возникновения обязанности по уплате налога связан с корректировкой. И практика идет по другому пути.

П.А. Попов отметил, что КС РФ рассматривает жалобу, касающуюся уплаты банкротами поимущественных налогов; каким будет решение Суда – не стоит гадать¹. Спикер перешел к вопросу об уплате социальных взносов банкротами. Практика зафиксировала упоминаемые в законодательстве различия между пенсионными и иными социальными взносами. При таком подходе пенсионные взносы имеют приоритет – как зарплата, а все остальные социальные взносы не имеют. Между тем пенсионные и любые другие социальные взносы по своей природе одинаковы: это налоги. Значит, и подход к их регулированию в процедурах банкротства должен быть таким же, как для налогов. Он не направлен против социальных гарантий, а лишь фиксирует природу платежей. Тем не менее закон и практика КС РФ по-прежнему рассматривают социальные взносы отдельно от налогов, а пенсионные взносы – от остальных социальных взносов. Будущее покажет, насколько этот подход фундаментален.

Итоги дискуссии предложены для включения в текст резолюции конференции.

Видеозапись встречи – в YouTube-канале «Пепеляев Групп»².

¹ Речь идет о деле о проверке конституционности п. 6 ст. 138 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобами ПАО «Сбербанк России» и ООО «Торговый дом «Агроторг»». Постановление КС РФ № 16-П/2024 вынесено 9 апреля 2024 г.

² Доступ в канал ограничен.

КОНСТИТУЦИОННЫЕ ОРИЕНТИРЫ ПРАВОВОЙ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ (репортаж, 19 апреля 2024 г.)

Экспертная встреча в рамках XXI научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации».

19 апреля 2024 г., Ситуационный центр правовых инициатив юридического факультета МГУ, юридический факультет СПбГУ + онлайн

Спикеры:

- **К.И. Байгозин**, начальник Управления конституционных основ публичного права Секретариата Конституционного Суда РФ, доцент кафедры административного и финансового права СПбГУ;
- **П.Д. Блохин**, заведующий кафедрой конституционного и административного права НИУ ВШЭ (СПб.), канд. юрид. наук;
- **Г.А. Гаджиев**, научный руководитель НИУ ВШЭ (СПб.), профессор, докт. юрид. наук, судья Конституционного Суда РФ в отставке;
- **Е.И. Ефремова**, заместитель начальника отдела Правового управления ФНС России;
- **О.О. Журавлева**, ведущий научный сотрудник отдела финансового налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, канд. юрид. наук;
- **О.И. Лютова**, доцент факультета социальных наук НИУ ВШЭ (Москва), канд. юрид. наук;
- **Д.А. Макаров**, заместитель генерального директора по правовой и корпоративной работе ООО «Интер РАО – Управление Электрогенерацией»;
- **А.А. Матвиенко**, заместитель начальника Правового управления ФНС России;
- **К.А. Пономарева**, ведущий научный сотрудник Центра налоговой политики НИФИ Минфина России, профессор факультета права НИУ ВШЭ (Москва), докт. юрид. наук;
- **В.А. Савиных**, доцент кафедры административного и финансового права СПбГУ, канд. юрид. наук;