

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт Права

(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»

(наименование кафедры)

40.05.01 Правовое обеспечение национальной безопасности

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Государственно-правовой

(направленность (профиль)/специализация)

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему «Конституционно - правовое регулирование конституционной
обязанности платить налоги и сборы»

Студент

М.А. Безмен

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

Н.А. Блохина

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Допустить к защите

Заведующий кафедрой _____

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« _____ » _____ 20 _____ г.

Тольятти 2018

Аннотация

Актуальность темы исследования. Исследование конституционной обязанности платить законно установленные налоги, сборы и иные обязательные платежи весьма актуально в силу того обстоятельства, что указанная обязанность входит в число основных государственных обязанностей в силу первостепенного значения для государства. Если рассуждать с философских позиций, то всеобщая обязанность по уплате налогов трансформируется в необходимую для государства и общества потребность, в силу чего можно смело утверждать – налог есть государственное и общественное благо.

Цель и задачи исследования. Цель исследования – комплексное изучение и анализ конституционно-правового регулирования конституционной обязанности платить налоги и сборы, а также исследование её субъектного состава и обстоятельств, препятствующих её реализации. Для достижения поставленной цели в процессе исследования была предпринята попытка решить следующие задачи: провести анализ понятия и сущности конституционной обязанности платить налоги и сборы; рассмотреть содержание и составляющие конституционной обязанности платить налоги и сборы; проанализировать законодательство, закрепляющее обязанности платить налоги и сборы и другие.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступает конституционная обязанность платить налоги и сборы, её содержание и субъектный состав. Предмет исследования: это нормы национального законодательства, международных договоров, общепризнанные принципы и нормы международного права, регламентирующие исполнение обязанности платить налоги и сборы.

Структура работы. Работа включает в себя введение, три главы, заключение и список используемых источников.

Общий объем работы - 70 страниц.

Оглавление

Аннотация	2
Оглавление	3
Введение.....	4
Глава 1. Понятие, сущность и правовое регулирование конституционной обязанности платить налоги и сборы	7
1.1 Понятие и сущность конституционной обязанности платить налоги и сборы	7
1.2 Содержание конституционной обязанности платить налоги и сборы.....	14
1.3 Законодательство о фискально-экономических обязанностях	22
Глава 2. Субъекты конституционной обязанности платить налоги и сборы...	26
2.1 Статус налогоплательщика с позиций конституционно-правового регулирования.....	26
2.2 Статус иных участников исполнения налоговых обязанностей.....	32
Глава 3. Исполнение конституционной обязанности платить налоги и сборы	37
3.1. Исполнение конституционной обязанности в отношении налогов и сборов	37
3.2 Противодействие злоупотреблениям правом при исполнении конституционной обязанности платить налоги и сборы.....	42
Заключение.....	54
Список используемой литературы.....	57

Введение

Исследование конституционной обязанности платить законно установленные налоги, сборы, иные обязательные платежи весьма актуально в силу того обстоятельства, что указанная обязанность входит в число основных государственных обязанностей в силу первостепенного значения для государства. Если рассуждать с философских позиций, то всеобщая обязанность по уплате налогов трансформируется в необходимую для государства и общества потребность, в силу чего можно смело утверждать – налог есть государственное и общественное благо. При его участии достигается социальное равновесие между общественными и личными интересами путем обобщения части богатства индивида. Адам Смит считал, что в налог отражает потребность человека жертвовать во благо всех, а Ш.Л. Монтескье пришел к выводу «больше свободы - выше налоги».

Степень разработанности темы. Анализ доступных источников показал, что до недавнего времени в конституционно-правовой науке недостаточно внимание уделялось исследованию взаимодействия конституционных норм и налоговой системы. В Конституции РФ не так много статей, регламентирующих обязанности в сфере налогообложения, что не позволяет в полной мере реализовываться конституционным принципам в этой области. Тем не менее, наличие публикаций по исследуемым в работе вопросам подтверждает, что проблемы конституционализации обязанности по уплате налогов, сборов и других платежей волнуют умы ученых-конституционалистов. Так, конституционализации фискально-экономических обязанностей в РФ посвящены труды профессора В.И. Крусса, исследованию субъектного состава посвятили свои работы А.А. Колпина, Е. Ефремова. Отдельным аспектам рассматриваемой тематики исследования посвящены труды А. Волкова, Г. Яррулиной.

Немаловажное значение имеет изучение нормативной базы, основанной на Конституции Российской Федерации, Налоговом кодексе РФ. Большое

значение уделено исследованию практики Конституционного Суда РФ в сфере тематики исследования. Особое место уделено актам в области регулирования исполнения налоговых обязанностей и ответственности за их неисполнение. Таким образом, степень научной разработанности темы и ее актуальность позволяют определить цель, задачи, объект, предмет исследования.

Цель и задачи исследования. Цель исследования – комплексное изучение и анализ конституционно-правового регулирования конституционной обязанности платить налоги и сборы, а также исследование её субъектного состава и обстоятельств, препятствующих её реализации.

Для достижения поставленной цели в процессе исследования была предпринята попытка решить следующие задачи:

- провести анализ понятия и сущности конституционной обязанности платить налоги и сборы;
- рассмотреть содержание и составляющие конституционной обязанности платить налоги и сборы;
- проанализировать законодательство, закрепляющее обязанности платить налоги и сборы;
- определить субъектный состав рассматриваемых в работе отношений;
- дать оценку реализации полномочий Конституционного Суда РФ в сфере исполнения и неисполнения конституционной обязанности платить налоги и сборы;
- выявить проблемы в правовом регулировании конституционной обязанности платить налоги и сборы;
- проанализировать обстоятельства, препятствующие исполнению обязанности платить налоги и сборы;
- разработать практические рекомендации по совершенствованию законодательства РФ.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступает конституционная обязанность платить налоги и сборы, её содержание и субъектный состав.

Предмет исследования – это нормы национального законодательства РФ, международных договоров, общепризнанные принципы и нормы международного права, регламентирующие исполнение конституционной обязанности платить налоги и сборы.

Методологическая и теоретическая основы исследования. Исследование проводилось с использованием общенаучных приемов и процедур, таких как абстрагирование, анализ и синтез, моделирование, оперирование теоретическими понятиями. Были применены способы и правила толкования нормативных правовых и судебных актов, формально-логические приемы и правила, что в целом позволяет утверждать об использовании традиционного для догматической юриспруденции формально-юридического метода.

Научная новизна работы определяется подходом к исследованию. Это комплексная теоретико-практическая работа, посвященная исследованию конституционно-правового регулирования конституционной обязанности платить налоги и сборы.

Научно-практическая значимость исследования. Как теоретическое исследование дает возможность использования сформулированных в ней положений с целью получения целостного и взаимосвязанного представления о конституционно-правовом регулировании конституционной обязанности платить налоги и сборы.

Практическая значимость исследования определяется тем, что содержащиеся в работе выводы, предложения и рекомендации могут быть использованы в правоприменительной деятельности и в научных исследованиях, посвященных изучению проблем правового регулирования конституционной обязанности платить налоги и сборы.

Структура работы позволяет раскрыть тему, построена с учетом целей и задач исследования. Работа включает в себя введение, три главы, заключение и список используемых источников.

Глава 1. Понятие, сущность и правовое регулирование конституционной обязанности платить налоги и сборы

1.1 Понятие и сущность конституционной обязанности платить налоги и сборы

Конституционные обязанности являются основными среди всех юридических обязанностей, поскольку их исполнение имеет особое значение для государства. В РФ основными обязанностями являются те, исполнение которых способствует обеспечению функционирования государства, возможности существования в государстве правового порядка. Одной из основных обязанностей, обеспечивающих выполнение государственных задач и функций, является установленная ст. 57 Конституции РФ конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. То, что эта обязанность является одной из основных обязанностей личности в любом государстве, делает её наиболее часто упоминаемой в практике Конституционного Суда РФ¹. Основными характерными чертами рассматриваемой обязанности, по мнению Конституционного Суда РФ, являются:

Во-первых, «данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти». ... «Налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги ... распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства». Далее Суд указал, что «в этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых

¹Кордуба С.Б. Основные обязанности человека и гражданина в решениях Конституционного Суда РФ // Российская юстиция. 2017. № 4. С. 9 - 12.

правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества»².

Во-вторых, природа налогов такова, что они «являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти». Налоги дают основание и возможность «реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции Российской Федерации как демократического правового социального государства»³.

В-третьих, обязанность уплачивать налоги и сборы предполагает исполнение налоговой повинности в полном объеме. Как указал Конституционный Суд РФ: «налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком»⁴.

В-четвертых, законодательство о налогах и сборах должно быть максимально конкретизировано и понятно, неопределенность его норм может привести к произволу со стороны фискальных органов и нарушению принципа равенства перед законом. Как указал Конституционный Суд РФ: «акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности таких актов толкуются в пользу плательщика налога или сбора; неопределенность налоговых норм может приводить как к

²Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 5, 1996.

³Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 № 10-П "По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 4, 2009.

⁴Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа" // "Экономика и жизнь", № 29, 2005.

нарушению прав налогоплательщиков, так и к уклонению от исполнения конституционной обязанности по уплате налога»⁵.

В целях определения понятия конституционной обязанности платить налоги и сборы следует обратиться к ст. 57 Конституции РФ, согласно которой «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Указанной обязанности корреспондирует право РФ требовать исполнения этой обязанности, причем всеми предусмотренными законодательством способами. Государство должно обеспечивать возможность добросовестного исполнения этой обязанности, равно, как обеспечивает реализацию конституционных прав и свобод. С точки зрения своей сущности конституционная обязанность платить установленные налоги и сборы имеет следующие характерные черты.

Во-первых, она является фискальной обязанностью, то есть властно контролируемой и определяемой. Конституционный Суд много раз подчеркивал, что платежи, связанные с исполнением указанной обязанности являются средством обеспечения финансовой основы государственной деятельности⁶. Налоговый орган не только имеет право на взимание налога, но и обязан это сделать, а налогоплательщик может исполнить обязанность по уплате налога одним из предусмотренных в законе способом.

Во-вторых, она является экономической обязанностью, распространяется на всех налогоплательщиков и является безусловным требованием государства. Частью своего имущества налогоплательщик не может распоряжаться по своему усмотрению, она в форме денежной суммы подлежит перечислению в казну, дабы не были нарушены права и интересы других лиц и государства. Взыскание налога представляет собой законное

⁵Постановление Конституционного Суда РФ от 13.04.2016 № 11-П "По делу о проверке конституционности статей 32, 34.2 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе в связи с запросом Ленинградского окружного военного суда" // "Бюллетень Федеральной службы судебных приставов", № 8, 2016.

⁶Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

изъятие, следующее из конституционной обязанности платить налоги⁷. Экономический характер исследуемой обязанности подтверждает и то обстоятельство, что некоторые элементы налога, например, объект налогообложения и налоговая база, определяются через стоимостную, физическую или иную характеристику⁸.

В современных реалиях конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы регулируется налоговым законодательством, но в то же время, обязанность платить налоги и сборы в качестве конституционной обязанности относится к числу основных обязанностей гражданина. То есть, налоговая обязанность представляет собой урегулированное нормами права правоотношение, в рамках которого реализуется конституционная обязанность по уплате налогов и сборов.

Традиционно, говоря о фискально-экономических обязанностях, подразумевают налоговую обязанность, тем не менее, в ст. 57 Конституции РФ речь идет также о сборах. Обозначенное соответствует нормам международного права. Например, в ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод сказано: «каждое физическое или юридическое лицо имеет право на уважение своей собственности. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права. Предыдущие положения не умаляют права государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с

⁷Шалимова Л.А., Толбузина Т.В. Исторические основы связей с общественностью и их современная правовая регуляция // Власть. 2014. № 2. С. 73.

⁸Постановление Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П "По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 3, 2001.

общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов»⁹.

Обе обязанности – платить законно установленные налоги и сборы есть конституционные обязанности, в силу ряда положений Конституции РФ, они регламентируют конкретные обязанности перед бюджетом и характеризуют конституционно-правовые отношения между государством и гражданином. Ряд авторов¹⁰ дополняет эти две обязанности еще двумя: обязанностью уплачивать взносы во внебюджетные фонды¹¹ и обязанностью уплаты таможенных платежей¹². Таким образом, характеризуя природу рассматриваемой обязанности, требуется учитывать, что она двуедина, или даже насчитывает четыре элемента.

В практике Конституционного Суда не раз отмечалось, что по своей юридической природе, предусмотренная ст. 57 Конституции РФ обязанность представляет собой ограничение прав и свобод, в частности, права собственности. В связи с этим, такое ограничение должно отвечать ряду конституционных принципов. Следует рассмотреть некоторые аспекты обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Во-первых, уровень нормативных актов, устанавливающих ограничения. Превалирующей точкой зрения является та, согласно которой ограничения прав и свобод возможны только на основании федеральных законов, но по справедливому замечанию А.В. Должикова «в случае относительной "оговорки о законе" основные права могут быть ограничены

⁹"Конвенция о защите прав человека и основных свобод" (Заключена в г. Риме 04.11.1950) (с изм. от 13.05.2004) (вместе с "Протоколом [№ 1]" (Подписан в г. Париже 20.03.1952), "Протоколом № 4 об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней" (Подписан в г. Страсбурге 16.09.1963), "Протоколом № 7" (Подписан в г. Страсбурге 22.11.1984)) // "Бюллетень международных договоров", № 3, 2001.

¹⁰Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. 304 с.

¹¹Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 апреля 2010 г. № 138 "Об очередности требований об уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в деле о банкротстве" // Вестник ВАС РФ. 2010. № 6.

¹²Определение Конституционного Суда РФ от 29 марта 2016 г. № 465-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Енисей" на нарушение конституционных прав и свобод ч. 6 ст. 152 и ч. 12 ст. 214 Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации". Доступ из СПС "Консультант Плюс".

также и законами субъектов»¹³. Более того, в некоторых нормах федерального законодательства есть примеры, подтверждающие оговорку. Например, нормы Федерального закона «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан РФ»¹⁴ предусматривают «возможность установления дополнительных условий реализации избирательного права на уровне субъектов РФ».

Тем не менее, высшие судебные инстанции придерживаются точки зрения, согласно которой установление ограничений прав возможно, только на уровне и по воле федерального законодателя¹⁵. Анализ ст. 12 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ)¹⁶ показывает, что любой налог, независимо от его уровня, устанавливается главным образом НК РФ (то есть федеральным законом), а только потом – законом соответствующего уровня. В соответствии со ст. 17 НК РФ налог является установленным, когда определены все его элементы, как-то: «объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога», а в соответствии со ст. 12 НК органами власти субъектов Российской Федерации или органами местного самоуправления «могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок применения» региональных и местных налогов.

В связи с вышеизложенным, можно сделать вывод о том, что Конституция РФ предъявляет повышенные требования к налоговым законам, предъявляя к ним, кроме общих требований об обратной силе его действия, «требование об установлении системы налогов»¹⁷ на уровне федерального

¹³Должиков А.В. Конституционные критерии допустимости ограничения основных прав человека и гражданина в Российской Федерации: Автореф. дис. ... к.ю.н. Тюмень, 2003. С. 6.

¹⁴Федеральный закон от 12.06.2002 № 67-ФЗ (ред. от 05.02.2018) "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации" // "Российская газета", № 106, 15.06.2002.

¹⁵Постановление Конституционного Суда РФ от 13 мая 2014 г. № 14-П "По делу о проверке конституционности части 1 статьи 7 Федерального закона "О собраниях, митингах, демонстрациях, шествиях и пикетированиях" в связи с жалобой гражданина А.Н. Якимова" // Российская газета. 21.05.2014. № 112; Определение ВС РФ от 06.06.2013 № 60-Г03-10 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2004. № 6.

¹⁶"Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // "Российская газета", № 148-149, 06.08.1998.

¹⁷Курилюк Ю.Е. Обязанность по уплате налогов и сборов как ограничение права собственности: правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации // Финансовое право. 2015. № 7. С. 15 - 19.

закона. С рассмотренным требованием к ограничению права тесно связано требование о том, что «норма должна быть формально определенной, точной, четкой и ясной, не допускающей расширительного толкования установленных ограничений и, следовательно, произвольного их применения»¹⁸, что полностью соответствует норме, содержащейся в п.6 ст. 3 НК РФ, согласно которой «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить».

Во-вторых, цели введения ограничений, в качестве которых можно назвать указанные в ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, как-то: защита конституционного строя, обеспечение обороны и безопасности, социальные, гуманистические цели. Как известно, именно благодаря налогам и сборам в основной своей массе формируются бюджеты различных уровней бюджетной системы, ведь известно, что налоги являются основой существования и деятельности любого государства¹⁹.

В-третьих, цели и меры ограничений: они должны быть оправданы и иметь допустимый объем. Ограничения должны быть соразмерными, справедливыми, адекватными, и пропорциональными. Допустимыми пределами ограничений являются: запрет обратной силы, запрет на расширительное толкование ограничений.

Таким образом, можно отметить, что основные начала налогового законодательства, регламентирующие наличие экономического основания и

¹⁸Постановление Конституционного Суда РФ от 30.10.2003 № 15-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации" в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы и жалобами граждан С.А. Бунтмана, К.А. Катаняна и К.С. Рожкова" // Собрание законодательства РФ. 2003. № 44. Ст. 4358.

¹⁹Постановление Конституционного Суда РФ от 02.12.2013 № 26-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области "О транспортном налоге" в связи с запросом Законодательного собрания Челябинской области" // Российская газета. 10.12.2013. № 278.

запрета на произвольное введение налогов²⁰ соотносятся с требованиями к ограничениям, выдвигаемыми Конституционным Судом РФ.

В качестве промежуточного итога можно отметить, что конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы в целом отвечает требованиям, которые Конституция РФ и правоприменительная практика предъявляют к ограничениям права, к которым, безусловно, рассматриваемая обязанность относится. В связи с чем, законодателю рекомендуется при принятии решений по установлению и введению нового налога, руководствоваться не столько допустимостью ограничения права (в данном случае – собственности), сколько принципами обоснованности и разумности их установления, поскольку смысл и содержание законов определяются правами и свободами гражданина, а не его обязанностями и установленными ограничениями.

1.2 Содержание конституционной обязанности платить налоги и сборы

Конституционная обязанность платить установленные налоги и сборы, прежде всего, представлена налоговой обязанностью. Содержание основной налоговой обязанности сводится к тому, что налогоплательщик должен уплатить соответствующую сумму налога в бюджет.

В юридической литературе и в судебной практике встречаются различные взгляды на понятие налоговой обязанности и налогового обязательства. Ряд авторов под налоговым обязательством понимают правоотношение по уплате налога, возникающее между налогоплательщиком и налоговым органом²¹. По мнению О.Н. Цибизовой, налоговое обязательство

²⁰Гудков Ф.А. Экономическое основание и фактическая способность к уплате налога (электронный ресурс) // Электронный "Налоговед". URL: <http://№alogoved.ru/art/879> (дата обращения: 20.04.2018); Кирилина В.Е. Правовые принципы построения налоговой системы в условиях международной интеграции // Финансовое право. 2011. № 10. С. 28.

²¹Емельянов, А. С. Финансовое право России / А. С. Емельянов. - М. : Былина, 2002. С. 18; Орлов, М. Ю. Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве / М. Ю. Орлов // Налоги и налогообложение. 2004. Декабрь. С. 16.

есть общественное отношение, урегулированное нормами налогового права, в рамках которых налогоплательщик обязан уплатить налог, а публичный субъект имеет право требовать уплаты²². И.С. Полищук под налоговым обязательством понимает публичное правоотношение имущественного характера, которое возникает в процессе формирования публичных налоговых доходов, в рамках которого одно лицо (налогоплательщик) обязано уплатить налог, а другое (управомоченный орган) – требовать уплаты²³. Конституционный Суд также не остался в стороне и внес свою лепту в дело определения понятия «налоговое обязательство», включив в его содержание не только обязанность уплачивать налог, но и обязанность по уплате пени²⁴.

Выделяют основное и производные налоговые обязательства. В рамках основного обязательства управомоченный орган вправе требовать уплаты налога, производные обязательства делятся на: налоговые обязательства, которые возникают в связи с переплатой и охранительные налоговые обязательства, возникающие при взыскании пени, штрафов.

Как отметил Конституционный Суд РФ, федеральное законодательство о налогах и сборах создает условия исполнения конституционной налоговой обязанности, которая имеет публичный характер²⁵, не может носить абстрактный характер и имеет в основании возникновения условия, указанные в законе (пп.2 п.2 ст. 1 НК РФ).

Общим условием возникновения налоговой обязанности является наличие объекта налогообложения, примерный перечень которых перечислен

²²Цибизова Н.О. Трактовка налоговой обязанности по уплате налогов как конституционной // Вестник Пензенского государственного университета. 2013. № 3. С. 50-54.

²³Полищук, И. С. Правовая категория «налоговое обязательство» / И. С. Полищук // Финансовое право. 2010. № 2. С. 29.

²⁴Определение Конституционного суда РФ от 04.06.2001 № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации"» // Вестник Конституционного суда РФ. - 2002. - № 1; Определение Конституционного суда РФ от 06.12.2001 № 257-О «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества "Коммерческий банк "Ланта-банк" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью 2 статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного суда РФ. - 2002. - № 3.

²⁵Определение Конституционного суда РФ от 12 июля 2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

в ст. 38 НК РФ. Каждый налог имеет свой объект налогообложения. В соответствии со ст. 44 НК РФ, обязанность по уплате налога возникает с момента возникновения обстоятельств, регламентирующих его уплату. Указанные обстоятельства закреплены в нормах налогового законодательства. Например, как указал суд в одном из определений: «согласно п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признается, в том числе, реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав». «В силу п.5 ст. 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. На основании пп.4 п.1 ст.39 НК РФ реализацией услуг признается возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе»²⁶.

Из приведенного примера видно, что возникновение налоговой обязанности связано и следует из участия налогоплательщика в гражданском обороте. Как указал в 2009 году Конституционный Суд РФ, налоговые обязательства имеют неразрывную связь с экономической деятельностью, им предшествуют гражданско-правовые отношения, то есть налоговые обязательства основаны на гражданских правоотношениях²⁷. Налоговые обязательства формируются в результате участия в гражданском обороте, и зависят от исполнения гражданско-правовых обязательств. Правовое значение для исполнения налоговой обязанности имеет исполнение гражданско-правового обязательства, то есть фактическое исполнение сделки,

²⁶Постановление ФАС Центрального округа от 13.05.2010 по делу № А14-2425/2009/49/33. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

²⁷Постановление Конституционного суда РФ от 23 декабря 2009 № 20-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего арбитражного суда Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

в связи с чем может сложиться ситуация изменения налоговой обязанности. В качестве оснований изменения судебно-арбитражная практика допускает:

Во-первых, изменение законодательства, регламентирующего содержание налоговой обязанности, что влечет её изменение.

Во-вторых, «принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесение им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам»²⁸.

В-третьих, изменение срока уплаты налога. Например, «в соответствии с пп.4 п.1 ст.21 НК РФ, налогоплательщики имеют право получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ»²⁹.

В-четвертых, зачет излишне уплаченных сумм налога. «Согласно пп.5 п.1 ст. 21 и ст. 78 НК РФ налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов, пеней, штрафа. НК РФ регламентирует порядок реализации налогоплательщиком этого права, предоставляя ему возможность подать заявление о возврате названных сумм либо о их зачете»³⁰.

В-пятых, принятие решения о реструктуризации налоговых обязательств. «Под реструктуризацией задолженности подразумевается погашение уже возникших долговых обязательств с установлением, в частности, иных условий обслуживания этих обязательств и сроков их

²⁸Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.09.2016 № Ф03-4261/2016 по делу № А59-684/2016. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

²⁹Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.10.2008 № А33-17411/07-Ф02-4974/08 по делу № А33-17411/07. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

³⁰Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

погашения, списанием части задолженности, а не перенос установленного законом срока уплаты налога и сбора на более поздний срок»³¹.

Конституционно-правовой анализ позволяет раскрыть самостоятельный по своему содержанию характер конституционной обязанности платить законно установленные сборы. Начальной точкой выделения конституционной обязанности по уплате сбора является её нормативное закрепление в Конституции РФ. В юридической литературе платежи неналогового характера иногда называют парафискалитетом³². Вообще классификация на две группы: налоговые и неналоговые доходы, в юридической литературе используется при характеристике доходов бюджета, при этом налоговые доходы – это налоги и сборы, имеющие обязательный и принудительный характер, а неналоговые – все иные обязательные и добровольные платежи³³. По мнению ряда авторов, такое деление некорректно³⁴, в силу того, что нарушена соразмерность деления и не ясно основание разделения обязательных платежей. Указанные авторы предлагают один возможный критерий классификации – отраслевое законодательное регулирование.

Что касается выделения в рамках конституционной обязанности платить налоги и сборы такой составляющей как обязанность по уплате сборов, то для начала необходимо определить сущность сбора и его отличия от иных платежей.

В юридической литературе выделяют следующие признаки сбора³⁵.

Во-первых, сбор уплачивается авансом лицом, желающим получить от государства совершение юридически значимых действий. Обязанность по уплате сбора основана на свободе выбора. Правда на различных этапах исторического развития точка зрения Конституционного Суда РФ на природу

³¹ Определение Верховного Суда РФ от 19.06.2001 № 3-Г01-13. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

³² Федоров (Дементьев) И.В. Правовое регулирование обязательных публично-правовых платежей в России // Право и экономика. 2014. № 10. С. 47, 48.

³³ См., например: Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 363.

³⁴ Региональное финансовое право: монография / Н.М. Артемов, А.В. Богданова, Н.В. Васильева и др.; отв. ред. И.Б. Лагутин. М.: Юстицинформ, 2017. 316 с.

³⁵ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС Консультант Плюс. 2017.

сбора и налога менялась. Как отмечал в особом мнении судья Конституционного Суда РФ А.Л. Кононов, в одном из постановлений Конституционный Суд РФ признал, что «плата за перевозку тяжеловесных грузов по своей правовой природе не является налоговым платежом» поскольку имеет «специфическую цель - возмещение сверхнормативных расходов на восстановление дорожного полотна от ущерба, причиненного тяжеловесным транспортом», её размер имеет индивидуальный характер, плательщик получает свободу выбора: использовать для транспортировки дорогу, либо использовать другой способ, платеж не взимается принудительно. Тем не менее, ранее Конституционный Суд РФ признал «налоговыми платежами сборы за производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции»³⁶, «сбор за пограничное оформление»³⁷, хотя рассматриваемая плата за перевозку грузов имеет с последними одинаковые признаки. Другими словами, суд принял решение в противовес выработанной ранее позиции³⁸.

Во-вторых, возмездный характер, поскольку его плательщик получает взамен встречное представление, то есть сбор является персонифицировано возмездным. Тем не менее, нельзя понимать возмездность как эквивалентность, поскольку сборы, равно как и налоги, являются допускаемыми Конституцией РФ платежом публичного характера и перечисляется в бюджет на основании нормы закона, а не положения

³⁶Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 № 3-П "По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 1, 1997.

³⁷Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 6, 1997.

³⁸Постановление Конституционного Суда РФ от 17.07.1998 № 22-П "По делу о проверке конституционности Постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 "О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования" и от 14 октября 1996 года № 1211 "Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 6, 1998.

договора³⁹, и как верно подмечено, «правомерный обмен не тождествен эквивалентному»⁴⁰. Тем более, что определить стоимость совершаемых в отношении плательщика сбора юридических действий практически невозможно, поэтому размер сбора устанавливается законодателем на основе принципов справедливости и соразмерности исходя из цели обеспечения публичного порядка. К тому же, существуют услуги, которые не оплачиваются государственной пошлиной, например, подача заявления о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам.

В-третьих, публичная регулирующая цель, хотя вопрос о публичной цели сбора является дискуссионным в правовой науке, и к сегодняшнему дню сложились следующие точки зрения. Так, в судебных актах высказывалось мнение, что сборы вводятся для покрытия издержек органов, оказывающих услуги: «сборы ... обязательные индивидуально-возмездные федеральные платежи, внесение которых является одним из условий совершения государственными органами определенных действий в отношении плательщиков», цель которых – возмещение «соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти»⁴¹. М.В. Карасева выступает с критикой такого подхода, указывая, что законодатель может изменить размер пошлины или сбора⁴². Тем не менее, сбор делает менее доступной возможность получения юридически значимого действия и с этой позиции он может играть определенную регулирующую роль. Как указал в своем постановлении Президиум ВАС РФ, необходимость возмещения судебных расходов является средством «предотвращения сутяжничества»⁴³. Справедливости ради стоит заметить, что некоторые сборы имеют явную

³⁹Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Встреча" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 6, 2013.

⁴⁰Казанцев Н.М. Деньги как знак прав, ценность и метод // Тезисы основных докладов Международной научно-практической конференции "Денежное обращение и право" (26 апреля 2013 г.). С. 18.

⁴¹Определение Конституционного Суда РФ от 10.12.2002 № 283-О // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 2, 2003.

⁴²Карасева М.В. Некоторые определения Конституционного Суда РФ 2007 года: доктринальные просчеты и импульсы к научному осмыслению // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. С. 10.

⁴³Постановление Президиума ВАС РФ от 15.10.2013 № 16416/11 по делу № А40-122012/2010-89-875 // "Вестник ВАС РФ", 2014, № 2.

фискальную цель, например, лицензионные сборы за право осуществлять деятельность на алкогольном рынке⁴⁴.

В-четвертых, обязательность уплаты, но если обязательность уплаты налога возникает на основании закона, то сбор уплачивается добровольно и только в отношении будущей деятельности, в отличие от налога, который уплачивается после появления объекта налогообложения.

В-пятых, субъектами обязанности по уплате сбора могут быть только правоспособные лица, с чем связан весьма непростой вопрос об индивидуальном характере сбора. Пленум ВАС РФ разъяснил, что государственная пошлина, например, уплачивается самостоятельно и от имени плательщика, уплата иным лицом, законодательством не предусмотрена⁴⁵, в отличие от налога, который с недавнего времени может заплатить за налогоплательщика и третье лицо.

Таким образом, сборы на сегодняшний день частично регламентированы нормами налогового права, поскольку налог и сбор имеют ряд общих признаков, как-то: обязательность, денежный характер, уплачиваются и те, и другие формально на основании нормативных правовых актов. Однако сборы регламентируются менее жестко: должно быть указание на совершаемые действия, органы, которые их совершают, но может отсутствовать информация о порядке уплаты. В принципе, позиции судебных органов по вопросам определения понятия «сбор» разнятся, что позволило Г.Г. Ячменеву отметить, что в судебной практике не выработаны принципы, лежащие в основе разграничения сборов и платы за публичные услуги⁴⁶. Можно согласиться с мнением В.М. Зарипова о том, что «публичные сборы (пошлины)», связанные «с предоставлением встречных благ» ... «успешно

⁴⁴Ячменев Г.Г. Об экономическом основании госпошлины за выдачу лицензий на производство и оборот алкогольной продукции // Налоговед. 2015. № 12. С. 27.

⁴⁵Постановление Пленума ВАС РФ от 11.07.2014 № 46 "О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах" // "Вестник экономического правосудия РФ", № 9, сентябрь, 2014.

⁴⁶Артемов Н.М., Ячменев Г.Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. М., 2008. С. 91.

маскируются под гражданско-правовую плату за услуги»⁴⁷. Поэтому, мы согласимся с Д.В. Тютиным, который определяет сбор как платеж, который взимается за монопольно оказываемые государством юридически значимые действия⁴⁸, платежи за не полностью монополизированные государством услуги сборами не являются. Например, вызывающая много споров плата с автомобилей более 12 тонн, взимаемая системой «Платон» сбором не является.

Таким образом, считаем, что конституционная обязанность по уплате в бюджет установленных налогов и сборов бинарная, и включает в себя, как обязанность по уплате налогов, так и обязанность по уплате установленных законом сборов.

1.3 Законодательство о фискально-экономических обязанностях

На сегодняшний день конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы в РФ регулируется налоговым законодательством, а именно – Налоговым кодексом РФ. Тем не менее, указанная обязанность закреплена в Конституции РФ и тем самым, входит в число основных обязанностей гражданина.

Проводя анализ системы правового регулирования обязанности платить налоги и сборы, можно отметить, что главным источником регулирования, конечно же, является Конституция. Она обладает высшей юридической силой и имеет на территории РФ прямое действие. Конституционные нормы и принципы, в них закреплённые, имеют определяющее значение при установлении принципов налогообложения и налоговой политики российского государства.

⁴⁷Зарипов В.М. Правовая природа ОСАГО и платы за парковку // Налоговед. 2016. № 2. С. 60.

⁴⁸Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС Консультант Плюс. 2017.

Тем не менее, если обратимся к ст. 1 НК РФ, то увидим, что составляющими законодательство о налогах и сборах являются сам НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах. Другими словами, федеральное налоговое законодательство не закрепляет Конституцию в качестве источника налогового законодательства. Тем не менее, можно согласиться с мнением Т.Н. Затулиной, которая отмечает, что отсутствие в НК РФ ссылки на Конституцию РФ не является основанием не относить её к источникам регулирования налоговых правоотношений. Этот же автор выступает за системное регулирование налоговых отношений нормами Конституции РФ⁴⁹. Кроме этого, если обратиться к курсу финансового права, подотраслью которого является налоговое право, то сомнений в том, что Конституция РФ является источником права, регулирующим налоговые правоотношения, не возникает, как не возникает сомнений в том, что она является источником финансового права. Поэтому, можно согласиться с мнением Т.В. Толбузиной в том, что нормы НК РФ преимущественно регулируют деятельность налоговых органов, уделяя иным важным аспектам налоговых правоотношений куда меньше внимания⁵⁰.

Не вызывает сомнения тот факт, что налоги, а вместе с ними и сборы, являются важными и необходимыми условиями существования любого государства, а, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ обязанность, является безусловным требованием, обращенным ко всем гражданам. Основная функция налогов – фискальная, но они имеют и регулирующую функцию – быть экономическим и социальным регулятором.

В юридической литературе существует точка зрения, приверженцы которой придерживаются широкого взгляда на законодательство о налогах и сборах, и включают в него: федеральное законодательство, региональное законодательство, акты представительных органов местного самоуправления.

⁴⁹Затулина Т.Н. Конституционное регулирование налоговых правоотношений // Налоги. 2007. № 4.

⁵⁰Толбузина Т.В. О двух аспектах реформы в трудовом праве России // Евразийский юридический журнал. 2014. № 2. С. 41.

Классификация актов также довольно широка: законы, указы, постановления, приказы, разъяснения, то есть все то, что имеет регулирующее значение.

Исходя из общетеоретических представлений, законодательство о налогах и сборах в узком смысле должно охватывать только законы, федеральные и региональные. Федеральное законодательство представлено НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах, региональное законодательство, в границах узкого подхода, охватывает законы субъектов РФ о налогах. Конституционный Суд РФ использует еще более строгое понятие «законы субъектов РФ о региональных налогах» определив при этом, что «перечень таких налогов, внесение в него изменений и дополнений, круг налогоплательщиков, а также существенные элементы должны регулироваться федеральным законом». Если на федеральном уровне принят закон о региональном налоге, то субъекты РФ получают право ввести такой налог на своей территории, независимо от введения на территориях иных субъектов. Региональное законодательство, при этом, не должно ухудшать положение налогоплательщиков⁵¹. Что касается нормативных актов муниципальных образований, то они принимаются местными представительными органами в соответствии с НК РФ. Таким образом, право самостоятельного нормативного регулирования фискальных обязанностей делегировано только представительным органам местного самоуправления, а региональное самостоятельное регулирование исключено.

Проводя анализ законодательства, регулирующего конституционную обязанность платить законно установленные налоги и сборы, нельзя не остановиться на его динамичности с силу изменчивости предмета регулирования. как заметил профессор В.И. Крусс «критическая неустойчивость российского законодательства стала притчей во языцех, однако его тематический сектор может претендовать на лидирующие позиции

⁵¹Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

и по количеству законодательных правок, и по их нередко за пределами низкому с позиций требований юридической техники качеству»⁵².

Все это отрицательно сказывается на состоянии финансовых, бюджетных и предпринимательских отношениях; для предпринимателей это вообще на высшем политическом уровне признается проблемой. Как отметил Президент АРБ, член-корреспондент РАН Г. Тосунян: «частое изменение правил игры держит людей в напряжении. Это правило касается регулярных изменений в налоговом законодательстве. Миф о том, что в нашей стране самое лояльное налогообложение - давно развеян»⁵³. Несмотря на заслуги Конституционного Суда РФ в деле раскрытия категорий и понятий налогового законодательства, их явно недостаточно для разрешения сложившейся ситуации. Конечно, существующая система нормативного правового регулирования налоговых правоотношений является весьма эффективной в деле пополнения бюджета государства, вместе с тем, существенным недостатком является его нестабильность⁵⁴. Нормы меняются часто, что затрудняет их применение.

Таким образом, система нормативного правового регулирования налоговых отношений в РФ включает в себя Конституцию РФ, федеральные законы, подзаконные акты федеральных органов государственной власти, а также акты Конституционного Суда РФ.

⁵²Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. 304 с.

⁵³<https://www.infox.ru/opinio/139/tosunan/179826-izmencivost-nalogooblozenia>

⁵⁴Логина Е.В., Толбузина Т.В., Широченкова М.Н. Гражданское общество: проблемы и противоречия его формирования // Актуальные проблемы современного российского общества: труды международной научно-практической конференции. М., 2014. С. 154.

Глава 2. Субъекты конституционной обязанности платить налоги и сборы

2.1 Статус налогоплательщика с позиций конституционно-правового регулирования

Обязанность платить налоги и сборы является конституционной обязанностью гражданина, и тем самым, элементом его конституционно-правового статуса. Тем не менее, в конституционно-правовом смысле последний не сводится только к статусу налогоплательщика или плательщика сборов, он предполагает определенную свободу и самоопределение лица. Так, понятие «налогоплательщик» является отраслевым понятием налогового права, и используется только в рамках отраслевого правового регулирования. Тем не менее, конкретные права налогоплательщика зависят от его выбора. Например, предприниматель может выбрать общую или специальную систему налогообложения, где он освобождается от уплаты большинства федеральных, региональных и местных налогов. Другими словами, реализуя свою конституционную свободу на занятия любыми видами деятельности, лицо определяет свои права и обязанности как субъекта фискальных отношений.

Налогоплательщик в силу ст. 19 НК РФ – это физическое лицо, на которое возложена обязанность уплачивать налог или сбор. Пределы налоговой обязанности зависят от налоговой юрисдикции и налогового статуса, которые определяются при помощи двух принципов: принципа резидентства и принципа территориальности⁵⁵. В соответствии с первым принципом налоги уплачиваются в стране, резидентом которой является обязанное лицо, второй принцип является средством реализации налогового суверенитета государства, которое является источником доходов. В РФ указанные принципы сочетаются: НДФЛ, налог на прибыль и налог на

⁵⁵Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. 528 с.

имущество организаций уплачиваются по принципу резидентства, а НДС, налога на имущество физических лиц – на основании принципа территориальности налогообложения. Иногда один налог платиться с учетом обоих принципов. Как правило, государство резидентства имеет неограниченные права на налоги резидент, а государство – происхождения дохода – ограниченные права.

Конституционный статус субъекта налоговой обязанности не может существенно изменяться в зависимости от его свойств, так как конституционные принципы равенства и недопустимости дискриминации имеют первостепенное значение. Тем не менее, принцип равенства не носит абсолютный характер, например, существуют различия в правовых режимах выполнения налоговых обязанностей резидентами и нерезидентами РФ. Например, ставки НДФЛ для нерезидента составляет 30%. В Конституционный Суд не раз обращались с жалобами на неконституционность пункта 3 статьи 224 НК РФ, в соответствии с которым налоговая ставка по НДФЛ устанавливается в размере 30 % в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. По мнению заявителей «установление в отношении граждан РФ, не являющихся налоговыми резидентами РФ, ставки налога на доходы физических лиц в размере 30 % является дискриминацией в зависимости от места пребывания, а потому противоречит Конституции РФ»⁵⁶.

Конституционный Суд РФ при отказе в жалобе обосновывал свою позицию следующим. Во взаимосвязи положений статей 8 (часть 2), 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции РФ определяется регулирования налоговых правоотношений на основании конституционного принципа равенства, который выражается в возложении на лиц равного налогового бремени. НК РФ развивает указанные конституционные положения: «налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из

⁵⁶Определение Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 № 1208-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Галкина Андрея Владиславовича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев, а также запрещающий установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала»⁵⁷.

Тем не менее, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, которая была выражена еще в 2001 году «принцип равенства не исключает возможность установления различных правовых условий для различных категорий субъектов права, однако такие различия не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов»⁵⁸. Другими словами, конституционный принцип равенства не препятствует возможности применения дифференцированных ставок при установлении налоговых обязанностей для различных групп налогоплательщиков, если такие различия обусловлены экономическими факторами. Законодатель, устанавливая в статье 224 НК РФ ставки НДФЛ, «дифференцировал их по размеру в зависимости от источника дохода и категории налогоплательщика - наличия у налогоплательщика статуса налогового резидента Российской Федерации».

Если рассматривать статус налогоплательщика с позиций расширения конституционного регулирования обязанности платить налоги и сборы и подчинения деятельности налоговых органов принципам и ценностям Конституции, то можно отметить большую роль Конституционного Суда РФ в конституционализации статуса налогоплательщиков, реализации конституционных принципов равенства и отсутствия дискриминации.

Так, Конституционный Суд РФ, принимая решение об отказе в принятии к рассмотрению жалобы на нарушение конституционных прав положениями абз. 4 п. 2 ст. 11, статей 39, 143, 235 НК РФ отметил, что анализ указанных статей свидетельствует о том, что некоторые межотраслевые

⁵⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 14.07.2011 № 949-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Буркова Антона Леонидовича на нарушение его конституционных прав положением пункта 3 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

⁵⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.04.2001 № 7-П // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 5, 2001.

понятия употребляются в НК РФ исключительно в специальном значении и только для целей НК РФ⁵⁹. Правовой статус частных нотариусов не может отождествляться с правовым статусом индивидуальных предпринимателей, но такой законодательный подход допустим в силу особенностей статусных характеристик частных нотариусов, как-то: самозанятость, осуществление деятельности на основе частной собственности и на свой риск, ответственность всем своим личным имуществом. Как указал Суд, схожесть статусных характеристик позволяет не дифференцировать правовое регулирование налоговых отношений с участием частных нотариусов и индивидуальных предпринимателей, но только исключительно в целях налогообложения. С точки зрения конституционного правопонимания регистрация в качестве индивидуального предпринимателя не позволяет сделать однозначные выводы о содержании налоговой обязанности. Однако законодатель, хотя бы и не в прямой форме, но и не запрещая, позволяет использовать приемы юридической техники для конкретизации налоговых обязательств отдельных категорий лиц, и применительно к различным налогам. Стоит согласиться с профессором В.И. Круссом⁶⁰, что не правы авторы, которые в рассмотренном выше определении Конституционного Суда РФ находят повод обвинить Суд в сохранении возможности «взимания налогов и сборов с нотариусов как с предпринимателей, хотя те предпринимателями не являются»⁶¹, поскольку «налоговый термин или понятие приобретают самостоятельное регулятивное значение в процессе их применения в конкретных правовых ситуациях»⁶².

Конкретизация объектов налогообложения имеет не только технико-юридическое значение, поскольку его формирование осуществляется с

⁵⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Г.Ю. Притулы на нарушение ее конституционных прав положениями абз. 4 п. 2 ст. 11, ст. 39, 143 и 235 НК РФ // СЗ РФ. 2002. № 29. Ст. 3007.

⁶⁰ Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. 304 с.

⁶¹ Мохов А.А., Колганова С.В., Рабочий П.В. Отечественный нотариат: понятие и сущность // Нотариус. 2007. № 5.

⁶² Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества = Development of Property Taxation. М.: Инфотропик Медиа, 2011. 496 с.

учетом закрепленного в Конституции РФ принципа экономической свободы. Независимо от законодательной конкретизации объект налогообложения всегда связан с выбором конституционно обязанного лица, поэтому характеристика налогоплательщика-предпринимателя всегда имеет индивидуальные черты. Например, в отношении статуса взаимозависимых лиц НК утверждает следующее: «взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц», в том числе, если эти «лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого». Конституционный Суд РФ подчеркнул в одном из своих определений, что налоговые органы «не вправе ограничиваться формальными условиями установления взаимозависимости, которые содержатся в нормах налогового законодательства, и обязаны исследовать все фактические обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения налогового спора»⁶³. Конституционный Суд РФ также неоднократно указывал, что решение проблем указанной категории налогоплательщиков должно осуществляться на основании системного толкования не только норм налогового права, но и норм семейного, жилищного, других отраслей права⁶⁴.

К контексте конституционализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы, нельзя не остановиться на Постановлении Конституционного Суда РФ от 1 марта 2012 г. № 6-П, в котором Суд дал характеристику тому обстоятельству, что несовершеннолетние дети, имеющие объект налогообложения, не могут рассматриваться в качестве полноправных налогоплательщиков, поскольку не могут совершать

⁶³Определение Конституционного Суда РФ от 21 декабря 2011 г. № 1710-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина А.И. Елагина на нарушение его конституционных прав подп. 3 п. 1 ст. 20 НК РФ. Доступ из СПС "Консультант Плюс".

⁶⁴Голованов Г.Р., Волкова М.Г. О реализации принципа справедливости при рассмотрении налоговых споров о предоставлении налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. № 7. С. 48, 49.

самостоятельно юридически значимые действия, составляющие содержание налоговой обязанности. Тем не менее, в юридической литературе высказывается мнение о том, что родители могут и обязаны содействовать в выполнении детьми их налоговых обязанностей⁶⁵.

Кроме того, есть определенные проблемные моменты определения статуса налогоплательщика с конституционно-правовой точки зрения. Например, в 2014 году в связи с проведением Чемпионата мира в НК РФ появились нормы, определяющие статус специфичных категорий налогоплательщиков и соответствующие правовые режимы. Так, «не признаются налогоплательщиками FIFA (Federation Internationale de Football Association), дочерние организации FIFA, конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA»⁶⁶. Довольно сложно пояснить, для чего с правовой точки зрения нужны указанные изменения, но учитывая, что подобные нормы вводились и при подготовке к Олимпийским играм, а затем утратили силу, подробных научных исследований не предвидится.

Таким образом, исследование статуса субъекта обязанности платить налоги и сборы с позиций конституционно-правового регулирования позволяет: во-первых, сделать вывод о том, указанный статус не сводится только к статусу налогоплательщика или плательщика сборов, он предполагает определенную свободу и самоопределение лица. Законодатель, посредством дискреции позволяет использовать приемы юридической техники для конкретизации налоговых обязательств отдельных категорий лиц, и применительно к различным налогам. Тем не менее, конституционный статус субъекта налоговой обязанности не может существенно изменяться в зависимости от его свойств, так как конституционные принципы равенства и недопустимости дискриминации имеют первостепенное значение.

⁶⁵Пантюшов О.В. Обязанность налогоплательщиков по уплате налогов и сборов // Адвокат. 2012. № 3. С. 55, 56.

⁶⁶Федеральный закон от 07.06.2013 № 108-ФЗ (ред. от 07.03.2018) "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // "Российская газета", № 124, 11.06.2013.

2.2 Статус иных участников исполнения налоговых обязанностей

Налогоплательщик может лично или через представителя участвовать в налоговых правоотношениях, причем это можно делать одновременно. Институту представительства в налоговых отношениях посвящена глава 4 НК РФ. Законными представителями организации являются лица, уполномоченные представлять её на основании закона или учредительных документов. Исходя из анализа общих и специальных норм Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ)⁶⁷, можно сделать вывод, что в качестве законного представителя юридического лица может выступать его исполнительный орган на основании документов, подтверждающих должностное положение.

От имени физического лица законными представителями налогоплательщика являются те лица, которые уполномочены на это гражданским законодательством: родители, усыновители, попечители, опекуны.

Кроме законных представителей, налогоплательщики могут иметь и уполномоченных представителей, которые должны быть уполномочены налогоплательщиком на совершение каких-либо действий доверенностью, оформленной в соответствии с гражданским законодательством.

Особую роль в исполнении конституционной обязанности платить налоги и сборы выполняют налоговые агенты, которые в силу ст. 9 НК РФ относятся к участникам налоговых отношений. Налоговый агент представляет собой субъект, на который возложена обязанность исчислить, удержать и перечислить налог в бюджет. Через налогового агента могут исчисляться и уплачиваться такие налоги, как:

Во-первых, НДФЛ – с заработной платы через работодателя (налогового агента), с дивидендов через эмитента;

⁶⁷"Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // "Российская газета", № 238-239, 08.12.1994.

Во-вторых, НДС – через российских контрагентов иностранных юридических лиц, при продаже конфискованного имущества;

В-третьих, налог на прибыль – через российскую или иностранную организацию, имеющую постоянное представительство на территории РФ⁶⁸.

Налоговые агенты, как и налогоплательщики, имеют ряд прав и обязанностей, и несут убытки за причинение ущерба их неправомерными действиями.

Кроме налоговых агентов, представлять интересы налогоплательщиков могут банки и кредитные организации, перечисляющие налоги в бюджет; наследники, принявшие наследство, обремененное налоговой задолженностью; ликвидационная комиссия, исполняющая налоговые обязанности за ликвидируемую организацию, правопреемники реорганизованного юридического лица, поручители и залогодатели.

Особо стоит отметить институт постоянного представительства, которое является комплексным понятием налогового права и имеет тесную связь с понятием государственного суверенитета, поскольку государство на своей территории имеет право устанавливать любые налоги. Обязанность платить налоги закрепляется в большинстве современных конституций, носит всеобщий характер и распространяется на всех лиц, связанных с государством посредством экономических (получение дохода) или юридических (гражданство) связей. Как мы уже отмечали, в РФ используется два принципа налогообложения: принцип резидентства (всемирное налогообложение), позволяющие облагать налогом все доходы резидента независимо от места его получения, и принцип территории (источника), позволяющий государству облагать налогом доход, полученный на его территории⁶⁹. Как правило, государства используют смешанный подход.

Анализ российского законодательства позволяет выделить третий случай обложения налогом прибыли, полученной нерезидентом, если

⁶⁸Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина; СПС "Консультант Плюс". 2014.

⁶⁹Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология. М.: Магистр; Инфра-М, 2016. С. 34.

организация-нерезидент ведет деятельность через постоянное представительство. По мнению Г.Р. Яруллиной, этот случай не вписывается ни в один из указанных принципов⁷⁰.

В соответствии со ст. 306 НК РФ, постоянное представительство иностранной организации – это «филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое она регулярно осуществляет» в РФ предпринимательскую деятельность, как-то: пользование природными ресурсами, проведение работ по строительству, пуско-наладочных работ, продажа со складов, деятельность оператора нового морского месторождения углеводородного сырья. Указанное определение соответствует международным нормам, в частности, положениям Модельной конвенции по налогу на доход и на капитал ОЭСР, согласно ст. 5 которой «постоянное представительство означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется деятельность предприятия»⁷¹. Постоянное представительство упоминается и в ст. 246 НК РФ применительно к налогоплательщикам налога на прибыль. Анализ вышеуказанных норм позволяет утверждать, что не является ни особым видом налогоплательщика, ни иным участником налоговых отношений⁷². Постоянное представительство есть обособленный субъект предпринимательской деятельности, и с этой точки зрения рассматривается для целей налогообложения⁷³. Тем не менее, при исследовании его правовой природы следует учитывать следующие обстоятельства.

Во-первых, правила определения статуса постоянного представительства и правила определения его налогооблагаемой базы – самостоятельные разделы налогового права, которые нужно отличать.

⁷⁰Яруллина Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 12. С. 65 - 72.

⁷¹Модельная конвенция по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс] // http://law.edu.ru/script/cNotSource.asp?cNotID=100081291#_ft№1 (дата обращения: 21.04.2018).

⁷²Яруллина Г.Р. Указ. соч. С. 67.

⁷³Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 464.

Во-вторых, постоянное представительство для целей налогообложения является примером использования в российском законодательстве конструкции фикции, что позволяет определить его природу не как самостоятельного субъекта, а как характеристику субъекта, то есть, указанное понятие имеет не организационное, а квалифицирующее значение.

Можно отметить некоторое сходство постоянного представительства и принципа налогообложения у источника – государство источника дохода распространяет свою юрисдикцию только на часть прибыли, полученную на его территории. Основная цель использования института постоянного представительства заключается в определении налогового статуса иностранной организации: его наличие сказывается на налоге на прибыль, влияет на определение места оказания услуг для целей НДС, влияет на порядок оплаты налога на имущество организаций. Институт постоянного представительства также важен и для государства резидентства. По общему правилу, государство не вправе облагать налогом на прибыль юридические лица другого государства, постоянное представительство является исключением из этого правила: в случае его образования первое государство получает такое право на часть прибыли, получаемой постоянным представительством. Другими словами, постоянное представительство – это пороговое значение юрисдикции другого государства, при достижении которого у иностранного юридического лица появляется обязанность вести налоговый учет по правилам этого государства. Осуществление деятельности через постоянное представительство занимает промежуточное место между резидентством и получением дохода у источника: с одной стороны юридическое лицо управляется из другого государства, с другой – имеет прочную связь с государством, в котором ведет предпринимательскую деятельность⁷⁴. Постоянное представительство является комплексным институтом налогового права, цель которой – обеспечение принципа справедливого налогообложения. В рамках конституционной обязанности

⁷⁴Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Ч. 2. М.: Юрлитинформ, 2012. 528 с.

платить налоги и сборы, постоянное представительство имеет наиболее тесную связь с правовым статусом налогоплательщика и является одним из условий возникновения этой конституционной обязанности.

Таким образом, конкретизация статусов субъектов и иных участников выполнения конституционной обязанности уплачивать налоги и сбор имеет важное значение – налогоплательщик и иные лица, на которые возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, «выступает обязательным статическим элементом налога, определяющим его материальную составляющую»⁷⁵. Налогоплательщик имеет тесную связь с государством, которая предполагает личное участие налогоплательщика в финансировании задач и целей государства и местного самоуправления, в порядке и размерах, определяемых законом.

⁷⁵Копина А.А. Обязанность по уплате налога как основа правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2017. № 10. С. 32 - 36.

Глава 3. Исполнение конституционной обязанности платить налоги и сборы

3.1. Исполнение конституционной обязанности в отношении налогов и сборов

Обязанность уплачивать налоги и сборы указана одной из первых в Конституции РФ, что означает особую важность её исполнения для государства. От добросовестности плательщика налога и сбора зависит выполнение социально значимых для РФ, субъекта РФ, муниципального образования задач и функций, формирование и пополнение бюджетов всех уровней.

Исполнение налоговой обязанности является одним из оснований прекращения конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Указанную обязанность можно понимать как в широком, так и в узком смысле. В узком смысле указанная обязанность представляет собой перечисление денег на счет бюджета, открытый в Федеральном казначействе. В широком смысле включает в себя не только действия по перечислению в бюджет, но и выполнение других, предшествующих уплате налога или сбора, обязанностей. В юридической литературе исполнение налоговой обязанности определяется как выполнение физическими и юридическими лицами конституционного предписания уплачивать налоги и сборы в полном объеме, надлежащим образом и в сроки, указанные в законодательстве о налогах и сборах⁷⁶. Исполнение конституционной обязанности по уплате налога или сбора предполагает соблюдения ряда условий: во-первых, в срок, предусмотренный законом, или досрочно, во-вторых, в полном объеме. Ранее, в литературе выделяли третье условие – самостоятельная уплата налога, но не так давно вступил в силу Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса

⁷⁶Левченко О.В. Практика расследования налоговых преступлений // Московский юрист. 2013. № 2. С. 94 - 99.

Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации"⁷⁷, который внес в НК РФ изменение, согласно которому «Уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога».

Как представляется, теперь третьи лица могут уплачивать любые налоги за других субъектов, при этом, важным является то, что ни НК РФ, ни иные акты не раскрывают круг лиц, имеющих право исполнять эту обязанность вместо налогоплательщика. По мнению, высказанному в юридической литературе, весьма спорным является статус иных лиц, которые будут уплачивать налоги за налогоплательщиков⁷⁸. До недавнего времени, от имени налогоплательщика могли выступать представители, выполняющие обязанности, которыми их наделяли налогоплательщики, чьи полномочия происходили из закона или договора, и налоговые агенты, которые осуществляли указанные обязанности за налогоплательщика и не могли от них отказаться. Тем не менее, ни в одном из указанных примеров обязанность по уплате налога не возлагается на иных лиц, а имеет место дозволение заплатить налог.

Появившаяся категория «иных лиц» имеет много общего с категорией представителя налогоплательщика, но не тождественна ей. В силу того, что иное лицо не может вернуть платеж обратно, следует подумать о последствиях ошибочного платежа за другое лицо. Важно упомянуть еще один момент: существование личного исполнения обязанности уплатить налог, которое предполагает два обстоятельства – самостоятельное осуществление обязанности и осуществление этой обязанности за счет личных средств. Кроме этого, могут возникнуть проблемы с определением статуса перечисленных за налогоплательщика денежных средств. Да, в ст. 208

⁷⁷Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" // "Собрание законодательства РФ", 01.01.2018, № 1 (Часть I), ст. 20.

⁷⁸Проскураков А.И. Уплата налогов третьими лицами в свете принятия Федерального закона № 401-ФЗ: правовые нюансы и последствия // Налоги. 2017. № 5. С. 20 - 24.

НК РФ внесены изменения, согласно которым суммы, перечисленные третьим лицом, не являются доходом налогоплательщика, но возникает ряд вопросов, если, например, налог заплатит организация за физическое лицо: не происходит ли в данном случае смешения понятий «иное лицо» и «налоговый агент». Например, работодатель заплатит за работника налог на имущество – не будет ли это совпадать с обязанностью налогового агента. В связи с изложенным считаем, что указанные нововведения следует более детально проработать, а не смешивать действия по уплате налога и возникновение объекта налогообложения.

Вернемся к исполнению налоговой обязанности, а именно, к формам её исполнения, которых две: добросовестное исполнение и принудительное исполнение. Добросовестное исполнение – это основной способ исполнения конституционной обязанности, основанный на добросовестном поведении налогоплательщика и уплате им налога в полном объеме и в установленный срок. Принудительное исполнение представляет собой способ исполнения конституционной обязанности платить налоги и сборы как без предоставления права выбора, так и в процессе применения мер принудительного исполнения. Критерием разграничения рассматриваемых форм исполнения обязанности является момент уплаты налога⁷⁹.

Как мы уже указывали, исполнение обязанности по уплате налога – это уплата налога, для чего необходимо рассчитать сумму налога, налоговая обязанность возникает не ранее получения налогового уведомления. Неуплата налога позволяет налоговому органу перейти к принудительному взысканию, которое начинается с выставления налогового требования. «направляемое налоговым органом налогоплательщику требование об уплате налога или пеней должно соответствовать его действительной налоговой обязанности, и оно в любом случае должно содержать сведения, обеспечивающие налогоплательщику возможность уяснить основания

⁷⁹Региональное финансовое право: монография / Н.М. Артемов, А.В. Богданова, Н.В. Васильева и др.; отв. ред. И.Б. Лагутин. М.: Юстицинформ, 2017. 316 с.

возникновения налоговой обязанности, в отношении которой направлено требование, и ее размер»⁸⁰.

Неисполнение обязанности по направлению требований об уплате налога является нарушением процедуры взыскания и влечет невозможность исполнения налоговой обязанности⁸¹. НК РФ закрепляет два способа принудительного исполнения налоговой обязанности: взыскание за счет денежных средств и взыскание налога за счет иного имущества.

Статьями 46,47,48 НК РФ установлены сроки принудительного взыскания. При получении заявления налогового органа о взыскании задолженности, суд должен проверить, не допущен ли пропуск срока и нет ли ходатайства о его восстановлении. Любые контрольные мероприятия налоговых органов не могут приводить к увеличению сроков принудительного взыскания налоговой задолженности⁸². Сроки принудительного взыскания исчисляются со дня истечения сроков для добровольного исполнения⁸³. Считается, что наиболее частой причиной отказа в удовлетворении требований налоговых органов о принудительном взыскании налоговых долгов является, именно, пропуск налоговыми органами сроков, предусмотренных статьями 46, 47,115 НК РФ⁸⁴, равно, как и по статье 48 НК РФ⁸⁵. В то же время, довольно часто встречаются решения, в которых суды считают сроки взыскания налоговых долгов исходя из норм ГК РФ об исковой давности, а не норм НК РФ, игнорируя п. 3 ст. 2 ГК РФ о

⁸⁰Постановление ФАС Центрального округа от 31.03.2011 по делу № А48-696/2010. Документ опубликован не был // СПС «Консультант Плюс».

⁸¹Постановление ФАС Московского округа от 2 декабря 2010 г. № КА-А40/14491-10. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

⁸²Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

⁸³Елькина Н.В. Срок давности и предельные сроки взыскания налоговой задолженности // *Налоги*. 2017. № 6. С. 38 - 41.

⁸⁴Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 февраля 2016 г. по делу № А26-3369/2014; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 апреля 2016 г. № Ф07-1434/2016 по делу № А21-1327/2015; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23 июня 2016 г. № Ф05-8028/2016 по делу № А40-164587/2015; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 июня 2016 г. № Ф05-6830/2016 по делу № А41-62410/2015 // СПС "Консультант Плюс".

⁸⁵Апелляционное определение Свердловского областного суда от 21 октября 2015 г. по делу № 33-14785/2015; Апелляционное определение Свердловского областного суда от 9 декабря 2015 г. по делу № 33а-18447/2015; Апелляционное определение Верховного суда Республики Башкортостан от 22 декабря 2015 г. по делу № 33а-22942/2015 // СПС "Консультант Плюс".

неприменении его норм к административным правоотношениям. В одном деле неправомерно представленный вычет налоговые органы взыскали не по нормам о взыскании налоговой задолженности, а как неосновательное обогащение. Суд указал, что «установленный статьей 48 НК РФ шестимесячный срок для обращения налогового органа в суд общей юрисдикции применяется при обращении в суд с заявлением о взыскании недоимки, пеней и штрафов, а в данном случае истец обратился с иском о взыскании неосновательного обогащения. В связи с чем, на данные правоотношения распространяется общий срок исковой давности, установленный статьей 196 ГК РФ»⁸⁶.

В случае, если налоговый орган утрачивает право на принудительное взыскание задолженности, то налоговую недоимку признают безнадежной. В силу п. 1 ст. 59 НК РФ, «безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными» в предусмотренных законом случаях⁸⁷. К таким случаям относятся: ликвидация организации, признание банкротом индивидуального предпринимателя, физического лица – в части недоимки, не погашенной по причине недостаточности имущества; смерти физического лица или признания его без вести пропавшим; принятия судебного акта, делающего невозможным взыскание недоимки; вынесение постановления об окончании исполнительного производства, если с даты образования недоимки истекло более 5 лет; снятие с учета иностранной организации; иные, предусмотренные законодательством случаи.

В отношении недействующего должника, по которому принято решение об исключении его из ЕГРЮЛ вышестоящий налоговый орган может проверить возможность привлечения к субсидиарной ответственности

⁸⁶ Апелляционное определение Оренбургского областного суда от 19.01.2016 по делу № 33-243/2016. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

⁸⁷ Пантюшов О.В. Обязанность налогоплательщика по уплате налогов и сборов // Адвокат. 2012. № 3. С. 53 - 58.

его контролирующих лиц. Для этого он, «в срок не позднее даты подачи в суд заявления о привлечении контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности», может отменить «ранее принятое решение о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации, безнадёжной к взысканию, и о ее списании, если по результатам анализа, проведенного при указанных выше обстоятельствах, будет выявлена возможность ее погашения»⁸⁸. Для этого должны быть установлены контролирующие лица, основания их привлечения к субсидиарной ответственности, возможность исполнения судебного акта о привлечении к такой ответственности.

Таким образом, исполнение налоговой обязанности является одним из оснований прекращения конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Указанную обязанность можно понимать как в широком, так и в узком смысле. В узком смысле исполнение налоговой обязанности представляет собой перечисление денег на счет бюджета, открытый в Федеральном казначействе, в широком смысле – включает в себя не только действия по перечислению в бюджет, но и выполнение других, предшествующих уплате налога или сбора, обязанностей.

3.2 Противодействие злоупотреблениям правом при исполнении конституционной обязанности платить налоги и сборы

Если говорить образно, то злоупотребление правом можно охарактеризовать некогда известными словами В.И. Ленина: «формально правильно, а по сути издевательство»⁸⁹. Проблема злоупотребления правом имеет давнюю историю, но с точки зрения конституционного правопонимания она практически не исследовалась, за исключением, разве

⁸⁸Письмо ФНС России от 12.07.2017 № ЕД-4-18/13479@ "Об организации работы налоговых органов по исполнению пункта 3.1 статьи 3 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс»

⁸⁹Ленин В.И. Полное собрание сочинений. М.: Изд-во политической литературы, 1974. Т. 43. С. 328.

что, работ В.И. Крусса⁹⁰. Указанный автор определяет злоупотребление правом как легальное неконституционное деяние, которое может быть выражено в двух формах: ненадлежащее пользование конституционными правами в контексте выполнения налоговых обязанностей и ненадлежащее публично-властное воздействие со стороны управомоченных органов на субъекты налоговой обязанности⁹¹. Вопрос о злоупотреблениях конституционными правами может возникнуть как при нарушении частных, так и публичных интересов, в связи с чем, принцип недопустимости правом можно назвать общеправовым⁹². Недопустимость злоупотребления правом находит отражение в ряде правовых норм. Так, в ч. 3 ст. 17 Конституции РФ закреплено: «осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц», что выступает общим требованием противодействия злоупотреблению правом. Указанное положение неоднократно упоминалось в решениях Конституционного Суда РФ в контексте обязывания законодателя к исключению правовых режимов, в рамках которых создаются условия нарушения одними субъектами фискально-экономических обязанностей принципов равенства и справедливости для других субъектов⁹³. Злоупотребление правом формально не является запрещенным деянием, но оно тесно связано с профильными правонарушениями. Обеспечить противодействие злоупотреблению правом не могут ни законодательство, ни судебная практика: все новые и новые составы злоупотребления правом проскальзывают через формальные запреты и указания. Противодействие злоупотреблению правом, связанным с выполнением конституционной обязанности платить налоги и сборы предполагает изучение природы таких обязанностей и обоснование составов злоупотреблений.

⁹⁰Крусс В.И. Теория конституционного правопользования. С. 618 – 627.

⁹¹Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. 304 с.

⁹²Тарасов А.С. К вопросу о злоупотреблении конституционным правом на современном этапе развития российского государства // Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева № 1, том 2, 2017.

⁹³Винокуров В.А. О конституционной норме, предусматривающей, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц // Конституционное и муниципальное право. 2016. № 7. С. 19 - 23.

Показательным в этом отношении является пример ООО «Мастер-Инструмент», руководство которого подало жалобу на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 146, 153, 154, 247-249, 274 НК РФ в Конституционный Суд РФ, последний отказал в принятии жалобы к рассмотрению, тем не менее, заслуживает внимания мнение судьи Конституционного Суда РФ К.В. Арановского.

Из материалов дела следует, что С.П. Бунеев, его супруга и мать заключили между собой договор о координации хозяйственной деятельности, участниками которого в дальнейшем стали иные юридические лица и ИП, которые применяли специальные режимы налогообложения. Участники договора использовали наименование «Мастер-Инструмент», общий фирменный стиль, перекрестно нанимали работников, годами совершая сделки между собой, связанные с обычной хозяйственной деятельностью.

Тем не менее, уклонение от уплаты налога ФНС и суды вменили только ООО «Мастер-Инструмент», усмотрев в его действиях правонарушение - «схему дробления бизнеса, с использованием взаимозависимых организации и индивидуальных предпринимателей, применяющих ЕНВД и УСН», что существенно снизило выручку, и как следствие, налоговую базу по НДС и налогу на прибыль. Деятельность участников договора о координации деятельности «признали "фиктивной", но не оспорили ни договор, ни сделки, и не требовали применения последствий их ничтожности. Наоборот, в деле о банкротстве ООО «Мастер-Инструмент» (№ А12-22608/2016) арбитражный суд, посчитал, что «реальность взаимоотношений подтверждается представленными в материалы дела документами», и удовлетворил требования взаимосвязанных с обществом лиц. Как отмечает К.В. Аграновский, налоговые органы не использовали свое право предъявить иск о признании сделки недействительной (п. 11 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»⁹⁴), тем не менее,

⁹⁴Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) "О налоговых органах Российской Федерации" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // "Бюллетень нормативных актов", № 1, 1992.

вменили налогоплательщику не запрещенное и не влекущее ответственность «дробление бизнеса». «Будь "дробление бизнеса" противоправным, такое деяние, во всяком случае, имело бы действующих "соучастников" либо участие фиктивных лиц», и как следствие, требовалось бы привлекать к ответственности всех взаимосвязанных лиц, доказывая в суде отсутствие контрагентов как субъектов предпринимательской деятельности. Но в деле о налоговой ответственности есть прямо противоположные сведения. Суд указал, что ООО «Мастер-Инструмент» совершило правонарушение, а именно, вело финансово-хозяйственную деятельность в условиях формального дробления бизнеса, имело цель занижить доходы путем их распределения на взаимозависимых лиц и получить необоснованную налоговую выгоду в силу использования последними специальных режимов налогообложения. Также, налогоплательщику было вменено умышленное создание «дополнительного звена в цепочке реализации товаров потребителям с целью снижения своих налоговых обязательств», формальное соблюдение законодательства, создание искусственной ситуации видимости действий нескольких налогоплательщиков, прикрывающих действие одного из них.

Все это было определено налоговым органом как злоупотребление налогоплательщиком своими правами, и повлекло доначисление сумм налогов, «как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом»⁹⁵. Тем не менее, по мнению К.В. Аграновского, умысел, вменяемый налогоплательщику не имеет самостоятельного значения в деле о взыскании налогов, в силу того, что «не все в предпринимательстве дальновидно и успешно, но все намеренно и в этом смысле умышленно. Это, однако, не образует признака противоправности». По мнению судьи, нет признаков правонарушения и в создании «искусственной ситуации», что только означает намеренную деятельность с вступлением в правоотношения по своему

⁹⁵Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

усмотрению. Можно, конечно, провести параллель между «целенаправленным дроблением» при «искусственной ситуации» и составом преступления, «однако, в поименованных признаках он налоговым законом не предусмотрен», приговоров в деле также не имеется.

В своем особом мнении, К.В. Аграновский прокомментировал и другие признаки предпринимательского поведения, описанные в деле.

Так, занижение доходов посредством их распределения на взаимозависимых лиц описано в законе, но имеет иные последствия, чем в деле. Взаимозависимость не опровергает добросовестность контрагентов. Ни НК РФ, ни ГК РФ, ни антимонопольное законодательство⁹⁶ не запрещают состояние взаимозависимости, а лишь устанавливают её последствия в виде корректировки цены сделки, а также проверки со стороны антимонопольных органов. В судебной практике также нельзя найти примеров признания налоговой выгоды необоснованной только лишь на основании взаимозависимости контрагентов, и примеров, в которых взаимозависимость была бы истолкована как доказательство, опровергающее добросовестность налогоплательщика. При распределении доходов на взаимозависимых лиц, очевидно, происходит исполнение обязательств по возмездным сделкам, если цены по ним отклоняются от рыночных, то налоговые органы вправе квалифицировать влияние сделки на рыночный характер участников сделки. В ст. 40 НК РФ, предусмотрены последствия взаимозависимости применительно к исчислению цены для следующих случаев: по сделкам между взаимозависимыми лицами; по бартерным и внешнеторговым сделкам, по сделкам, цена по которым отклоняется в сторону повышения или понижения более чем на 20% от уровня цен по сделкам с однородными и идентичными товарами. Причем, указанные факты являются лишь поводом для проверки правильности применения цены по сделке, а не образуют состав правонарушения. Только опровергнув презумпцию правомерности

⁹⁶Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ (ред. от 29.07.2017) "О защите конкуренции" // "Российская газета", № 162, 27.07.2006.

применения цены, налоговые органы могут констатировать занижение налога. При этом, опровержение правомерности примененной по сделке цене не опровергает презумпцию добросовестности налогоплательщика, она остается под защитой закона. Добросовестность налогоплательщика имеет другие процедуры опровержения, и отдельно от состава правонарушения не влечет применение налоговой ответственности. Другими словами, недобросовестность не образует состав налогового правонарушения и не влечет налоговую ответственность.

Формальное дробление бизнеса, вмененное налогоплательщику по рассматриваемому делу, также не служит опровержением его добросовестности, поскольку ведение предпринимательской деятельности в одном лице, или в лице нескольких участников законом не запрещено: одно и то же лицо может на законных основаниях участвовать в деятельности нескольких лиц. Семейное предпринимательство часто ведется в нескольких формах, что не влечет признание всех участников одним субъектом и не свидетельствует о нарушении закона: нельзя обязать всех родственников принимать участие только в одном юридическом лице. По мнению судьи К.В. Аграновского, если бы был бы велик риск злоупотребления от участия более чем в одном юридическом лице или от общей деятельности взаимосвязанных субъектов, то возможно законодательное вмешательство и состоялось бы посредством запрета или ограничения на участие более чем в одной организационно-правовой форме. Тем не менее, в этом случае необходимо было бы оценить такие ограничения на предмет совместимости их с конституционными правами и принципами. В любом случае, судебные органы, до введения таких возможных ограничений не должны вводить самостоятельно ограничения прав и составы правонарушений.

Получение необоснованной налоговой выгоды также не является самостоятельным составом налогового правонарушения и не имеет правовых последствий в виде ответственности. Налоговое обязательство основывается только на законных основаниях, а необоснованной признается выгода,

полученная в нарушение закона. Законные основания к уплате налогов образуют операции по сделкам, оформленным в том виде, который налогоплательщики считают правильным, что обеспечивается принципом свободы договора. Применение специальных налоговых режимов тем более не является основанием применения мер налоговой ответственности ни само по себе, ни во взаимоотношениях между взаимозависимыми лицами, пока не будет доказано налоговое правонарушение. Используя понятие «взаимозависимые лица», налоговый орган может вторгнуться в оценку экономической целесообразности расходов налогоплательщика, хотя Конституционный Суд РФ называет механизм признания факта взаимозависимости средством обеспечения исполнения налоговой обязанности и направлен на противодействие уклонению от налогообложения «путем использования преимуществ статуса взаимозависимого лица, т.е. злоупотреблениям правом»⁹⁷.

С 19 августа 2017 года действует ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которой завершено формирование института противодействия злоупотреблению правом посредством приоритета принципа преимущества экономической цели над юридической формой⁹⁸, что заключается в следующем:

Во-первых, гражданско-правовые средства должны соответствовать реальным целям налогоплательщика;

Во-вторых, деловая цель должна соответствовать закону, а оптимизация налогообложения должна осуществляться не в обход правовых норм.

В силу ст. 54.1 НК РФ, «налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога», если им соблюдены следующие требования: «основной целью совершения сделки не

⁹⁷Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Нива-7" на нарушение конституционных прав и свобод п. 2 ст. 20, п. 2 и 3 ст. 40 НК РФ // ВКС РФ. 2004. № 3.

⁹⁸Волков А.В. Признаки необоснованной налоговой выгоды в контексте злоупотребления гражданскими и налоговыми правами // Вестник арбитражной практики. 2017. № 6. С. 3 - 28.

являются неуплата, неполная уплата, зачет или возврат суммы налога; обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора», или лицом, которому уступлено его исполнение. Закон не допускает «уменьшение налогоплательщиком налоговой базы в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни». Тем не менее, остается открытым вопрос о том, как отличить законную налоговую оптимизацию от незаконной – создания налоговых схем и иных действий, искажающих факты хозяйственно-экономической жизни. Попробуем разобраться.

Основная задача ст. 54.1 НК РФ заключается в исключении из правомерной экономической деятельности любого уменьшения налогов, которое основано на искажении сведений о фактах хозяйственной жизни, то есть указанная статья установила внешние границы правомерных действий налогоплательщика. Что касается внутренних границ ведения экономической деятельности, то их две: законная деловая цель и исполнение обязательства только контрагентом налогоплательщика или лицом, которому переуступлено исполнение в силу закона или договора. Устанавливая пределы действий налогоплательщика, законодатель указал и на границы поведения налоговых органов: подписание документов неуполномоченным лицом, сомнительная репутация контрагента не могут стать самостоятельным основанием для доначисления налога, а могут иметь только косвенное значение. Обязанность их доказывания возложена полностью на налоговый орган, в том числе, обязанность доказать наличие у налогоплательщика цели, направленной на уменьшение налоговых обязательств. По мнению, высказанному в литературе, указанная норма является слишком неопределенной, вследствие чего её ждут массовые злоупотребления⁹⁹. Неделовыми целями в судебной практике, считаются следующие обстоятельства.

⁹⁹Волков А.В. Указ. соч. С. 20.

Во-первых, организация новых подставных лиц со специальными режимами налогообложения в целях сохранения позиции на рынке за счет отсутствия НДС¹⁰⁰;

Во-вторых, регистрация новых юридических лиц с целью исключения риска потери лицензируемого бизнеса¹⁰¹;

В-третьих, создание юридического лица с общим режимом налогообложения налогоплательщиком с УСН в целях расширения рынка сбыта за счет контрагентов, заинтересованных в НДС¹⁰²;

В-четвертых, совершение деятельности, которую невозможно обосновать с позиций предпринимательского оборота и риска¹⁰³.

К деловым целям правоприменительная практика относит:

Во-первых, рост продаж за счет оптимизации бизнеса с учетом различных факторов индивидуализации и самостоятельности¹⁰⁴;

Во-вторых, сокращение затрат, связанных с наймом сезонных работников¹⁰⁵;

В-третьих, наличие плана развития, в котором предусматривается дальнейшая специализация каждого подразделения и созданного предприятия¹⁰⁶;

В-четвертых, «реальное деление бизнеса между родственниками или партнерами с четкими хозяйственными целями».

На налоговом органе при проведении выездной проверки фактов получения необоснованной налоговой выгоды лежит обязанность проверять следующие обстоятельства: проверять реальные расходы участников

¹⁰⁰Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 13.04.2015 № 02АП-1983/2015 по делу № А82-8258/2014 // Картоoteca арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

¹⁰¹Постановление АС ДВО от 21.01.2015 № Ф03-5980/2014 по делу № А04-1655/2014 // Картоoteca арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

¹⁰²Постановление АС ПО от 27.11.2014 № Ф06-17486/2013 по делу № А12-8865/2014, Определение ВС РФ от 03.03.2015 № 306-КГ15-1665 // Картоoteca арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

¹⁰³Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС "Гарант".

¹⁰⁴Постановления АС УО от 28.05.2015 № Ф09-2951/15 по делу № А76-3340/2013 и от 28.05.2015 № Ф09-2862/15 по делу № А76-3222/2013 // Картоoteca арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

¹⁰⁵Постановление АС СКО от 19.03.2015 № Ф08-989/2015 по делу № А32-1779/2014 // Картоoteca арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

¹⁰⁶Постановление АС СЗО от 06.08.2015 № Ф07-4939/2015 по делу № А56-67658/2014 // Картоoteca арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

дробления бизнеса и налоговых схем, а не только их доходы; при формировании налоговой базы учитывать соответствующие ставки налогов; в расчетах учитывать все имеющиеся у налогоплательщика льготы и вычеты; в корректировках применять налоговые специальные режимы; правильно применять методики расчетов.

Таким образом, признаки необоснованной налоговой выгоды являются основанием самой сложной формы злоупотребления правом – обхода закона, при чем, с введение в НК РФ ст. 54.1 обход закона, как верно подмечено в литературе, стал самостоятельным правонарушением¹⁰⁷.

Совершение сделки в обход закона волновало ученых еще в начале 19 века. Например, Н.Г. Вавин писал: «Сделка должна считаться совершенной в обход закона, когда она имеет своею целью привести окольными путями к последствиям, которые стоят в противоречии с законом»¹⁰⁸. В.А. Рясенцев считал, что такая сделка «по своему содержанию не идет вразрез с законом. Непосредственная цель сделки (ее основание) ему не противоречит. Однако лицо, совершающее сделку, стремится к результату, находящемуся за пределами ее прямых юридических последствий и являющемуся противозаконным»¹⁰⁹.

Как указал Верховный Суд РФ в одном из своих определений, «злоупотребление правом имеет место в случае, когда субъект поступает вопреки норме, предоставляющей ему соответствующее право, не соотносит поведение с интересами общества и государства, не исполняет корреспондирующую с данным правом юридическую обязанность»¹¹⁰. При совершении сделки в обход закона нельзя утверждать об использовании ошибок норм права, поскольку обходятся не они, а правильные с точки зрения юридической техники нормативные положения, в силу чего они не используются, а обходятся. Если в гражданских правоотношениях, обход

¹⁰⁷ Волков А.В. Указ. соч. С. 25.

¹⁰⁸ Вавин Н.Г. Ничтожные сделки (ст. 30 ГК РСФСР и УССР и последствия ее нарушения). М., 1926. с. 9 - 10. Цит. по Волков А.В.

¹⁰⁹ Рясенцев В.А. Лекции на тему "сделки по советскому гражданскому праву" (1-я и 2-я). Для студентов ВЮЗИ. М., 1951. с. 24.

¹¹⁰ Определение ВС РФ по делу № 32-КГ14-17 от 03.02.2015 // Картотека арбитражных дел / kad.arbitr.ru.

закона образует самостоятельную группу незаконных сделок, то в налоговых отношениях деятельность налогоплательщика просто признается фиктивной, при оспаривании в суде договоров по факту их мнимости, недействительных сделок и применения последствий их недействительности – основной незаконной целью просто называется неисполнение налоговой обязанности, но она должна быть доказана в суде, но это может стать невозможным, например в случае, «если в жизни налогоплательщика были десятки или даже сотни фиктивных сделок (операций)», поскольку все перечислять в акте и решении налогового органа невозможно¹¹¹.

При таком стечении обстоятельств выручить может понятие «налоговая схема», под которой понимается правонарушение, заключающееся в использовании законодательных норм в ущерб их назначению и содержательному смыслу, независимо от характера сделки (притворная, мнимая). В юридической литературе приводятся классические налоговые схемы - создание офшорных компаний на Кипре, Сейшельских островах, Багамских островах. В таких случаях, совершаются разные по форме, но связанные одной целью действия: создание субъекта, назначение фиктивного директора, заключения договоров на открытие банковского счета, получение электронной подписи имеют одну общую цель – уклонение от налогов в юрисдикции организатора такой схемы.

Закончим исследование признаков необоснованной налоговой выгоды и налоговых схем высказываниями двух умных людей: американского писателя Джорджа Гилдера и американского юриста и публициста Джеймса Ньюмена, очень хорошо характеризующие указанные явления. Первый отметил: «высокие ставки налогов не перераспределяют доходы. Они перераспределяют богатых налогоплательщиков. Одни из них отправляются на свои яхты, другие – в более бедные страны. Бьерн Берг не живет в

¹¹¹Овсянников С.В. Есть ли место категории добросовестности в налоговом праве? // Арбитражные споры. 2004. № 3. С. 83 - 84.

Швеции. Он живет на Мальте», а второй указал, что «от налогов за границу убегает никак не меньше людей, чем от диктаторов».

Заключение

Проведенное исследование конституционной обязанности платить налоги и сборы позволило сделать ряд выводов.

Во-первых, на сегодняшний день конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы регулируется налоговым законодательством, но в то же время, обязанность платить налоги и сборы в качестве конституционной обязанности относится к числу основных обязанностей гражданина. То есть, налоговая обязанность представляет собой урегулированное нормами права правоотношение, в рамках которого реализуется конституционная обязанность по уплате налогов и сборов.

Во-вторых, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы в целом отвечает требованиям, предъявляемым Конституцией и правоприменительной практикой к ограничениям прав, к которым, безусловно, рассматриваемая обязанность относится. В связи с чем, законодателю рекомендуется при принятии решений по установлению и введению нового налога, руководствоваться не столько допустимостью ограничения права, сколько принципами обоснованности и разумности их установления. Конституционная обязанность по уплате установленных налогов и сборов имеет двойственный характер, и включает в себя, как обязанность по уплате налогов, так и обязанность по уплате установленных законом сборов.

В-третьих, система нормативного правового регулирования налоговых отношений в РФ включает в себя Конституцию РФ, федеральные законы, подзаконные акты федеральных органов государственной власти, а также акты Конституционного Суда РФ.

В-четвертых, обязанность платить налоги и сборы элементом конституционно-правового статуса гражданина. Исследование статуса субъекта обязанности платить налоги и сборы с позиций конституционно-правового регулирования позволяет: во-первых, сделать вывод о том,

указанный статус не сводится только к статусу налогоплательщика или плательщика сборов, он предполагает определенную свободу и самоопределение лица. Законодатель, посредством дискреции позволяет использовать приемы юридической техники для конкретизации налоговых обязательств отдельных категорий лиц, и применительно к различным налогам. Тем не менее, конституционный статус субъекта налоговой обязанности не может существенно изменяться в зависимости от его свойств, так как конституционные принципы равенства и недопустимости дискриминации имеют первостепенное значение.

В-пятых, налогоплательщик может лично или через представителя участвовать в налоговых правоотношениях, причем это можно делать одновременно. Законными представителями организации являются лица, уполномоченные представлять её на основании закона или учредительных документов. Исходя из анализа норм ГК РФ, можно сделать вывод о том, что в качестве законного представителя юридического лица может выступать его исполнительный орган на основании документов, подтверждающих должностное положение. От имени физического лица законными представителями налогоплательщика являются те лица, которые уполномочены на это гражданским законодательством: родители, усыновители, попечители, опекуны. Кроме законных представителей, налогоплательщики могут иметь и уполномоченных представителей, которые должны быть уполномочены налогоплательщиком на совершение каких-либо действий доверенностью, оформленной в соответствии с гражданским законодательством. Особую роль в исполнении конституционной обязанности платить налоги и сборы выполняют налоговые агенты.

В-шестых, исполнение налоговой обязанности является одним из оснований прекращения конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Указанную обязанность можно понимать как в широком, так и в узком смысле. В узком смысле исполнение налоговой обязанности представляет собой перечисление денег на счет бюджета,

открытый в Федеральном казначействе, в широком смысле – включает в себя не только действия по перечислению в бюджет, но и выполнение других, предшествующих уплате налога или сбора, обязанностей.

Проведенное исследование позволило выявить ряд проблемных моментов в регулировании конституционной обязанности платить налоги и сборы.

Так, в Конституции РФ закреплено: «осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц», что выступает общим требованием противодействия злоупотреблению правом. Указанное положение неоднократно упоминалось в решениях Конституционного Суда РФ в контексте обязывания законодателя к исключению правовых режимов, в рамках которых создаются условия нарушения одними субъектами фискально-экономических обязанностей принципов равенства и справедливости для других субъектов. Злоупотребление правом формально не является запрещенным деянием, но оно тесно связано с профильными правонарушениями. Обеспечить противодействие злоупотреблению правом не могут ни законодательство, ни судебная практика: все новые и новые составы злоупотребления правом проскальзывают через формальные запреты и указания.

В заключении, отметим, что в целях противодействия злоупотреблению правом, связанным с выполнением конституционной обязанности платить налоги и сборы предполагаем изучение природы такой обязанности и обоснование составов злоупотреблений.

Список используемой литературы

Нормативные правовые акты

1. "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ).

2. "Конвенция о защите прав человека и основных свобод" (Заключена в г. Риме 04.11.1950) (с изм. от 13.05.2004) (вместе с "Протоколом [№ 1]" (Подписан в г. Париже 20.03.1952), "Протоколом № 4 об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней" (Подписан в г. Страсбурге 16.09.1963), "Протоколом № 7" (Подписан в г. Страсбурге 22.11.1984)) // "Бюллетень международных договоров", № 3, 2001.

3. Модельная конвенция по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс] // http://law.edu.ru/script/cntSource.asp?cntID=100081291#_ftn1 (дата обращения: 21.04.2018).

4. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // "Российская газета", № 238-239, 08.12.1994.

5. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // "Российская газета", № 148-149, 06.08.1998.

6. Федеральный закон от 07.06.2013 № 108-ФЗ (ред. от 07.03.2018) "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // "Российская газета", № 124, 11.06.2013.

7. Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ (ред. от 29.07.2017) "О защите конкуренции" // "Российская газета", № 162, 27.07.2006.
8. Федеральный закон от 12.06.2002 № 67-ФЗ (ред. от 05.02.2018) "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации" // "Российская газета", № 106, 15.06.2002.
9. Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" // "Собрание законодательства РФ", 01.01.2018, № 1 (Часть I), ст. 20.
10. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) "О налоговых органах Российской Федерации" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // "Бюллетень нормативных актов", № 1, 1992.
11. Письмо ФНС России от 12.07.2017 № ЕД-4-18/13479@ "Об организации работы налоговых органов по исполнению пункта 3.1 статьи 3 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».
12. Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

Специальная литература:

13. Артемов Н.М., Ячменев Г.Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. М., 2008.
14. Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества = Development of Property Taxation. М.: Инфотропик Медиа, 2011. 496 с.
15. Винокуров В.А. О конституционной норме, предусматривающей, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать

права и свободы других лиц // Конституционное и муниципальное право. 2016. № 7. С. 19 - 23.

16. Волков А.В. Признаки необоснованной налоговой выгоды в контексте злоупотребления гражданскими и налоговыми правами // Вестник арбитражной практики. 2017. № 6. С. 3 - 28.

17. Голованов Г.Р., Волкова М.Г. О реализации принципа справедливости при рассмотрении налоговых споров о предоставлении налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. № 7.

18. Гудков Ф.А. Экономическое основание и фактическая способность к уплате налога (электронный ресурс) // Электронный "Налоговед". URL: <http://nalogoved.ru/art/879> (дата обращения: 20.04.2018); Кирилина В.Е. Правовые принципы построения налоговой системы в условиях международной интеграции // Финансовое право. 2011. № 10. С. 28.

19. Должиков А.В. Конституционные критерии допустимости ограничения основных прав человека и гражданина в Российской Федерации: Автореф. дис. ... к.ю.н. Тюмень, 2003.

20. Елькина Н.В. Срок давности и предельные сроки взыскания налоговой задолженности // Налоги. 2017. № 6. С. 38 - 41.

21. Емельянов, А. С. Финансовое право России / А. С. Емельянов. - М. : Былина, 2002. 368 с.

22. Зарипов В.М. Правовая природа ОСАГО и платы за парковку // Налоговед. 2016. № 2. С. 60.

23. Затулина Т.Н. Конституционное регулирование налоговых правоотношений // Налоги. 2007. № 4.

24. Казанцев Н.М. Деньги как знак прав, ценность и метод // Тезисы основных докладов Международной научно-практической конференции "Денежное обращение и право" (26 апреля 2013 г.).

25. Карасева М.В. Некоторые определения Конституционного Суда РФ 2007 года: доктринальные просчеты и импульсы к научному осмыслению // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г.
26. Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина; СПС "Консультант Плюс". 2014.
27. Копина А.А. Обязанность по уплате налога как основа правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2017. № 10. С. 32 - 36.
28. Кордуба С.Б. Основные обязанности человека и гражданина в решениях Конституционного Суда РФ // Российская юстиция. 2017. № 4. С. 9 - 12.
29. Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. 304 с.
30. Крусс В.И. Теория конституционного правопользования. С. 618 – 627.
31. Курилюк Ю.Е. Обязанность по уплате налогов и сборов как ограничение права собственности: правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации // Финансовое право. 2015. № 7. С. 15 - 19.
32. Левченко О.В. Практика расследования налоговых преступлений // Московский юрист. 2013. № 2. С. 94 - 99.
33. Ленин В.И. Полное собрание сочинений. М.: Изд-во политической литературы, 1974. Т. 43.
34. Логинова Е.В., Толбузина Т.В., Широченкова М.Н. Гражданское общество: проблемы и противоречия его формирования // Актуальные проблемы современного российского общества: труды международной научно-практической конференции. М., 2014.
35. Мохов А.А., Колганова С.В., Рабочий П.В. Отечественный нотариат: понятие и сущность // Нотариус. 2007. № 5.

36. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. 528 с.
37. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
38. Овсянников С.В. Есть ли место категории добросовестности в налоговом праве? // Арбитражные споры. 2004. № 3. С. 83 - 84.
39. Орлов, М. Ю. Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве / М. Ю. Орлов // Налоги и налогообложение. 2004. Декабрь. С. 16.
40. Пантюшов О.В. Обязанность налогоплательщика по уплате налогов и сборов // Адвокат. 2012. № 3. С. 53 - 58.
41. Пантюшов О.В. Обязанность налогоплательщиков по уплате налогов и сборов // Адвокат. 2012. № 3.
42. Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология. М.: Магистр; Инфра-М, 2016. 416 с.
43. Полищук, И. С. Правовая категория «налоговое обязательство» / И. С. Полищук // Финансовое право. 2010. № 2. С. 29.
44. Проскуряков А.И. Уплата налогов третьими лицами в свете принятия Федерального закона № 401-ФЗ: правовые нюансы и последствия // Налоги. 2017. № 5. С. 20 - 24.
45. Региональное финансовое право: монография / Н.М. Артемов, А.В. Богданова, Н.В. Васильева и др.; отв. ред. И.Б. Лагутин. М.: Юстицинформ, 2017. 316 с.
46. Рясенцев В.А. Лекции на тему "сделки по советскому гражданскому праву" (1-я и 2-я). Для студентов ВЮЗИ. М., 1951.
47. Тарасов А.С. К вопросу о злоупотреблении конституционным правом на современном этапе развития российского государства // Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева № 1, том 2, 2017.

48. Толбузина Т.В. О двух аспектах реформы в трудовом праве России // Евразийский юридический журнал. 2014. № 2. С. 41.
49. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС Консультант Плюс. 2017.
50. Федоров (Дементьев) И.В. Правовое регулирование обязательных публично-правовых платежей в России // Право и экономика. 2014. № 10.
51. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012.
52. Цибизова Н.О. Трактровка налоговой обязанности по уплате налогов как конституционной // Вестник Пензенского государственного университета. 2013. № 3. С. 50-54.
53. Шалимова Л.А., Толбузина Т.В. Исторические основы связей с общественностью и их современная правовая регуляция // Власть. 2014. № 2. С. 73.
54. Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Ч. 2. М.: Юрлитинформ, 2012. 528 с.
55. Яруллина Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 12. С. 65 - 72.
56. Ячменев Г.Г. Об экономическом основании госпошлины за выдачу лицензий на производство и оборот алкогольной продукции // Налоговед. 2015. № 12. С. 27.

Материалы правоприменительной практики:

57. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.12.2013 № 26-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области "О транспортном налоге" в связи с запросом Законодательного собрания Челябинской области" // Российская газета. 10.12.2013. № 278.

58. Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 6, 1997.

59. Постановление Конституционного Суда РФ от 13 мая 2014 г. № 14-П "По делу о проверке конституционности части 1 статьи 7 Федерального закона "О собраниях, митингах, демонстрациях, шествиях и пикетированиях" в связи с жалобой гражданина А.Н. Якимова" // Российская газета. 21.05.2014. № 112.

60. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.04.2016 № 11-П "По делу о проверке конституционности статей 32, 34.2 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе в связи с запросом Ленинградского окружного военного суда" // "Бюллетень Федеральной службы судебных приставов", № 8, 2016.

61. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа" // "Экономика и жизнь", № 29, 2005.

62. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

63. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.07.1998 № 22-П "По делу о проверке конституционности Постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 "О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего

тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования" и от 14 октября 1996 года № 1211 "Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 6, 1998.

64. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 5, 1996.

65. Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 № 3-П "По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 1, 1997.

66. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 № 10-П "По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 4, 2009.

67. Постановление Конституционного суда РФ от 23 декабря 2009 № 20-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего арбитражного суда Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

68. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной

ответственностью "Встреча" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 6, 2013.

69. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.04.2001 № 7-П // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 5, 2001.

70. Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

71. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П "По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан" // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 3, 2001.

72. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.10.2003 № 15-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации" в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы и жалобами граждан С.А. Бунтмана, К.А. Катаняна и К.С. Рожкова" // Собрание законодательства РФ. 2003. № 44. Ст. 4358.

73. Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Нива-7" на нарушение конституционных прав и свобод п. 2 ст. 20, п. 2 и 3 ст. 40 НК РФ // ВКС РФ. 2004. № 3

74. Определение Конституционного суда РФ от 04.06.2001 № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации"» // Вестник Конституционного суда РФ. - 2002. - № 1.

75. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

76. Определение Конституционного суда РФ от 06.12.2001 № 257-О «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества "Коммерческий банк "Ланта-банк"» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью 2 статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного суда РФ. - 2002. - № 3.

77. Определение Конституционного Суда РФ от 10.12.2002 № 283-О // "Вестник Конституционного Суда РФ", № 2, 2003.

78. Определение Конституционного суда РФ от 12 июля 2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

79. Определение Конституционного Суда РФ от 14.07.2011 № 949-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Буркова Антона Леонидовича на нарушение его конституционных прав положением пункта 3 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

80. Определение Конституционного Суда РФ от 21 декабря 2011 г. № 1710-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина А.И. Елагина на нарушение его конституционных прав подп. 3 п. 1 ст. 20 НК РФ. Доступ из СПС "Консультант Плюс".

81. Определение Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 № 1208-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Галкина Андрея Владиславовича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

82. Определение Конституционного Суда РФ от 29 марта 2016 г. № 465-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Енисей" на нарушение конституционных прав и свобод ч. 6 ст. 152 и ч. 12 ст. 214 Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации". Доступ из СПС "Консультант Плюс".

83. Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Г.Ю. Притулы на нарушение ее конституционных прав положениями абз. 4 п. 2 ст. 11, ст. 39, 143 и 235 НК РФ // СЗ РФ. 2002. № 29. Ст. 3007.

84. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 апреля 2010 г. № 138 "Об очередности требований об уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в деле о банкротстве" // Вестник ВАС РФ. 2010. № 6.

85. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.10.2013 № 16416/11 по делу № А40-122012/2010-89-875 // "Вестник ВАС РФ", 2014, № 2.

86. Постановление Пленума ВАС РФ от 11.07.2014 № 46 "О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах" // "Вестник экономического правосудия РФ", № 9, сентябрь, 2014.

87. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

88. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

89. Определение Верховного Суда РФ от 19.06.2001 № 3-Г01-13. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

90. Определение ВС РФ от 06.06.2013 № 60-Г03-10 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2004. № 6.

91. Определение ВС РФ от 03.03.2015 № 306-КГ15-1665 // Картоoteca арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

92. Определение ВС РФ по делу № 32-КГ14-17 от 03.02.2015 // Картоoteca арбитражных дел / kad.arbitr.ru.

93. Апелляционное определение Верховного суда Республики Башкортостан от 22 декабря 2015 г. по делу № 33а-22942/2015 // СПС "Консультант Плюс".

94. Апелляционное определение Оренбургского областного суда от 19.01.2016 по делу № 33-243/2016. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

95. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 21 октября 2015 г. по делу № 33-14785/2015. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

96. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 9 декабря 2015 г. по делу № 33а-18447/2015. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

97. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 13.04.2015 № 02АП-1983/2015 по делу № А82-8258/2014 // Карточка арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

98. Постановление АС ДВО от 21.01.2015 № Ф03-5980/2014 по делу № А04-1655/2014 // Карточка арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

99. Постановление АС ПО от 27.11.2014 № Ф06-17486/2013 по делу № А12-8865/2014 // Карточка арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

100. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.09.2016 № Ф03-4261/2016 по делу № А59-684/2016. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

101. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 июня 2016 г. № Ф05-6830/2016 по делу № А41-62410/2015 // СПС "Консультант Плюс".

102. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23 июня 2016 г. № Ф05-8028/2016 по делу № А40-164587/2015. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

103. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 апреля 2016 г. № Ф07-1434/2016 по делу № А21-1327/2015. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

104. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 февраля 2016 г. по делу № А26-3369/2014. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

105. Постановление АС УО от 28.05.2015 № Ф09-2951/15 по делу № А76-3340/2013 // Карточка арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

106. Постановление АС УО от 28.05.2015 № Ф09-2862/15 по делу № А76-3222/2013 // Карточка арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

107. Постановление АС СКО от 19.03.2015 № Ф08-989/2015 по делу № А32-1779/2014 // Карточка арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

108. Постановление АС СЗО от 06.08.2015 № Ф07-4939/2015 по делу № А56-67658/2014 // Карточка арбитражных дел // kad.arbitr.ru.

109. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.10.2008 № А33-17411/07-Ф02-4974/08 по делу № А33-17411/07. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

110. Постановление ФАС Московского округа от 2 декабря 2010 г. № КА-А40/14491-10. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

111. Постановление ФАС Центрального округа от 13.05.2010 по делу № А14-2425/2009/49/33. Документ не опубликован // СПС «Консультант Плюс».

112. Постановление ФАС Центрального округа от 31.03.2011 по делу № А48-696/2010. Документ опубликован не был // СПС «Консультант Плюс».