

Л.И. Гадельшина

---

## ПРАВОВЫЕ ПОЗИЦИИ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ ПО МАТЕРИАЛАМ ПОСТАНОВЛЕНИЙ 2020–2022 ГОДОВ

---

**Аннотация.** Проанализированы новейшие постановления Конституционного Суда Российской Федерации по делам о проверке конституционности норм Налогового кодекса РФ за период с 2020 по 2022 годы, их значение в разрешении налоговых споров и совершенствовании норм законодательства о налогах и сборах. Подвергнуты научному осмыслению правовые позиции, конституционные ценности и принципы, на которые ссылается Конституционный Суд РФ в обоснование своих решений.

*Ключевые слова:* налоговые споры, правовые позиции конституционного суда, налог, судебный контроль, налоговая обязанность, судебная практика.

L.I. Gadelshina

---

## LEGAL POSITIONS OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF THE RUSSIAN FEDERATION ON TAX DISPUTES BASED ON THE MATERIALS OF THE RESOLUTIONS OF 2020–2022

---

**Abstract.** The article analyzes the latest decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation on cases on checking the constitutionality of the norms of the Tax Code of the Russian Federation for the period from 2020 to 2022, their importance in resolving tax disputes and improving the norms of legislation on taxes and fees. The legal positions, constitutional values and principles referred to by the Constitutional Court of the Russian Federation in support of its decisions are subjected to scientific understanding.

*Keywords:* tax disputes, legal positions of the constitutional court, tax, judicial control, tax duty, judicial practice.

Налоговые правоотношения, для которых характерно юридическое неравенство сторон, отличаются высокой степенью конфликтности с противопоставлением публичных и частных интересов.

В научном осмыслении конфликтности в налоговых правоотношениях применяется понятие «налоговый спор». В доктрине налогового права отсутствует единое определение налогового спора, при этом большинство определений сводятся к следующему: налоговый спор представляется собой конфликт, складывающийся в рам-

ках налогового правоотношения по поводу применения норм налогового права, факта или налоговой процедуры, состоящий в противоречии интересов государства и интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов) и подлежащий разрешению в установленном законом порядке уполномоченным юрисдикционным органом или по согласованию сторон [1, с. 10; 2, с. 9].

По официальным данным Федеральной налоговой службы России, количество налоговых споров, рассмотренных в судах

Правовые позиции Конституционного Суда РФ по налоговым спорам  
по материалам постановлений 2020–2022 годов**Гадельшина Лиана Ильгизовна**

кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой публичного и уголовного права, Российский новый университет, Москва. Сфера научных интересов: финансовое право, конституционное право. Автор более 20 опубликованных научных работ.

Электронный адрес: liananig1@yandex.ru

Российской Федерации в 2021 году, составило 6598 дел, общая сумма спорных налоговых платежей – 142 млрд руб., из которых налоговым органам присудили 107 млрд руб. То есть 2/3 объема спорных денежных сумм присуждаются судами в пользу налоговых органов [3, с. 26].

С целью планомерного распределения нагрузки по разрешению налоговых споров действующим законодательством предусмотрены различные формы производств по налоговым спорам: досудебное урегулирование, судебный порядок.

Налоговые споры, которые, по мнению их участников, разрешены несправедливо, с нарушением конституционных принципов, без учета конституционно значимых ценностей, перетекают в плоскость конституционного правосудия, где во главу угла ставится спор о праве: соответствуют ли Конституции Российской Федерации [4] положения законодательства о налогах и сборах.

По мнению О.В. Борисовой, «конфликтность сферы налогообложения имеет конституционный характер по причине наличия имущественного элемента, налоговый спор имеет в своей основе конституционные и административно-правовые начала» [5, с. 11].

Следует отметить, что за весь период действия Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) [6], его нормы проверены на конституционность 42 раза (речь идет о делах, по

которым жалобы и запросы были приняты к производству Конституционным Судом Российской Федерации (далее – КС РФ, Суд) и рассмотрены в порядке конституционного судопроизводства). Так, в 2003 и 2004 годах было принято по два постановления, в 2005, 2007 и 2008 годах – по одному постановлению, в 2009 и 2012 годах – по три постановления, в 2013 году – два, в 2014-м – одно, в 2015-м – три, в 2016-м – два, в 2017-м – четыре, в 2018-м – четыре, в 2019-м – шесть, в 2020-м – пять, в 2021-м – одно, в 2022-м (по состоянию на 1 апреля) – одно постановление. Приведенные цифры демонстрируют достаточно стабильный рост подобных дел. Исключением является 2021 год, но это снижение, как отмечает ФНС России, характерно также для всех налоговых споров и является следствием повышения качества досудебного урегулирования споров, а также принятых мер по борьбе с угрозой распространения COVID-19 [7]. Итоги разрешения дел в рамках конституционного правосудия приведены в Таблице.

Приведем краткий анализ сути дел.

***Постановление Конституционного Суда РФ от 28 января 2020 года № 5-П [8]***

Гражданка О.В. Морозова – военный пенсионер, получив статус адвоката, в силу подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ приобрела обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное обеспечение. Однако, изучив законодательство об обяза-

**Итоги разрешения дел в рамках конституционного правосудия**

<b>Итоги разрешения дел об оспаривании норм НК РФ Конституционным Судом РФ в 2020–2022 годах</b>	<b>Количество дел (по состоянию на 1 июня 2022 года)</b>	<b>Постановление КС РФ</b>
Оспариваемая норма признана неконституционной	1	от 28 января 2020 года № 5-П
Оспариваемая норма признана не противоречащей Конституции РФ	6	от 30 июня 2020 года № 31-П от 12 ноября 2020 года № 46-П от 2 июля 2020 года № 32-П от 29 апреля 2020 года № 22-П от 9 апреля 2021 года № 12-П от 31 марта 2022 года № 13-П
Федеральному законодателю указано на необходимость незамедлительного устранения пробела в правовом регулировании налоговых правоотношений	1	от 28 января 2020 года № 5-П
Указано на возможность совершенствования действующего правового регулирования	3	от 29 апреля 2020 года № 22-П от 9 апреля 2021 года № 12-П от 31 марта 2022 года № 13-П
Указано на необходимость пересмотра правоприменительных решений согласно правовым позициям КС РФ	5	от 30 июня 2020 года № 31-П от 31 марта 2022 года № 13-П от 9 апреля 2021 года № 12-П от 12 ноября 2020 года № 46-П от 2 июля 2020 года № 32-П

тельном пенсионном страховании, о страховых пенсиях, обнаружила, что, несмотря на исполнение обязанности по уплате страховых взносов, действующее правовое регулирование не позволит ей к моменту достижения пенсионного возраста приобрести право на страховую пенсию по старости, поскольку она не успеет набрать требуемый страховой стаж (15 лет) и индивидуальный пенсионный коэффициент (не менее 30). Она пыталась оспорить приобретенный статус плательщика страховых взносов и, исчерпав все средства защиты, обратилась в КС РФ.

КС РФ исходя из принципа всеобщности пенсионного обеспечения, равенства прав граждан с целью гарантирования возможности реализации всеми гражданами своих пенсионных прав (ст. 39 Конституции РФ) признал конституционным возложение обязанности на адвокатов из числа

военных пенсионеров уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Вместе с тем Суд усмотрел неопределенность нормативного содержания оспариваемых норм, поскольку страховые взносы такая категория плательщиков обязана уплачивать в полном размере (и солидарную часть тарифа, и индивидуальную часть тарифа), а размер пенсии им может быть назначен в меньшей сумме: за вычетом фиксированной выплаты. Такое регулирование указывает на отсутствие корреляции между условиями формирования и условиями реализации их пенсионных прав. В результате оспариваемая норма подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ и взаимосвязанные положения пенсионного законодательства признаны неконституционными, а федеральному законодателю предписано незамедлительно устранить указанную неопределенность.

**Постановление КС РФ от 29 апреля 2020 года № 22-П [9]**

По результатам налоговой проверки ООО «Центр-Продукт» выявлен факт неуничтожения этилового спирта в течение двух месяцев после прекращения действия лицензии на его производство и оборот. Как следствие, установленная недостача данного подакцизного товара была приравнена к ее реализации для целей уплаты акциза, в результате чего налогоплательщику начислены недоимка по акцизу с применением наибольшей ставки (37 руб. за 1 л), пени и штраф.

Общество оспорило конституционность норм п. 1 ст. 193 и п. 4 ст. 195 НК РФ и п. 5 ст. 20 ФЗ «О государственной регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции», указывая на неопределенность их содержания в части применения дифференцированных ставок акциза, а также ограничение производителя этилового спирта в операциях по реализации ее остатков.

Конституционный суд, проанализировав назначение государственного регулирования производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, включая соответствующее лицензирование, правовой механизм продления срока действия лицензии, экономико-правовую сущность акциза, судебно-арбитражную практику, действующий порядок подтверждения права на применение нулевой ставки акциза, пришел к выводу об отсутствии противоречий проверяемых норм Конституции РФ. Судом сформулирована следующая правовая позиция по делу: установленный двухмесячный срок разумен и достаточен для реализации остатков произведенной продукции, полный

цикл производства которой не выходит за рамки этого срока; вступая в гражданско-правовые отношения, осложненные таким публично-правовым элементом, как лицензирование, организации должны проявлять разумную осмотрительность и быть готовыми нести риски финансовых издержек, связанных в том числе с ограничением оборотоспособности товаров; истечение срока действия лицензии должно быть ожидаемым для лицензиата, поэтому он имеет возможность запланировать не только своевременное распоряжение своей продукцией и ее остатками, но и совершить действия по продлению срока действия лицензии; исходя из сущности акциза как барьера поступления алкогольной продукции на рынок и ее потребления населением, федеральный законодатель вправе установить такие правила, которые обуславливали бы обложение акцизом каждой новой поставки на рынок подакцизного товара; налогоплательщик обязан доказать заявленный им факт уничтожения подакцизного товара, а также подтвердить право на применение нулевой ставки акциза, однако ключевая роль отводится суду, который должен установить факт уничтожения и тем самым наличие или отсутствие объекта обложения акцизом.

Кроме того, Суд указал на возможность федерального законодателя усовершенствовать правовое регулирование спорных отношений, расширив круг законных способов распорядиться образовавшимися остатками продукции (особенно в отношении законопослушных хозяйствующих субъектов), а также регламентировав для налогоплательщиков процедуру уничтожения остатков этилового спирта (например, предусмотрев участие представителя уполномоченного государственного органа или определенный способ фиксации данной процедуры).

**Постановление КС РФ от 30 июня 2020 года № 31-П [10]**

Предметом рассмотрения по данному делу явились отдельные положения ст. 164, 165 НК РФ о ставке налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и о представляемых документах для подтверждения права на применение нулевой ставки по данному налогу. Оспариваемые нормы явились основанием для взыскания с компании «Gazprom Neft Trading GmbH» суммы НДС по ставке 18 % (вместо 0) в качестве задолженности по договору тайм-чартера по иску контрагента ООО «СКФ Атлантик». Данный договор был заключен для целей международной перевозки экспортируемых нефтепродуктов, при этом реализация услуг по предоставлению морского судна в пользование на основании указанного договора подлежала обложению НДС по ставке 0 %. Однако по объективным и непредвиденным обстоятельствам перевозка была разделена на два этапа, поскольку танкер в пути следования был поврежден, транспортировку груза завершило другое судно на основании отдельного соглашения о перевалке, заключенного ООО «СКФ Атлантик» с иной организацией. В результате внутрироссийский этап перевозки, оформленный самостоятельными документами, формально перестал отвечать критериям международной перевозки и подлежал обложению НДС по ставке 18 %, что впоследствии было предъявлено заявителю в качестве задолженности по договору тайм-чартера со стороны ООО «СКФ Атлантик» и стало предметом судебного-арбитражных споров.

Проанализировав экономическую и правовую природу НДС, взаимосвязь норм налогового права и гражданского законодательства, сущность и назначение коносамента гражданских и налоговых правоотношений, принципа равенства в налогообложении,

Конституционный Суд РФ подтвердил конституционность проверенных норм, но вместе с тем дал им истолкование, отличное от примененного арбитражными судами в своих решениях. Так, налогоплательщик вправе применить нулевую ставку НДС по указанному объекту налогообложения и в сложившихся отношениях, если им будут представлены документы, достоверно подтверждающие связь указанных услуг с завершённой экспортной операцией, подлежащей обложению НДС по ставке 0 %, а также факт наступления непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств, в связи с которыми продолжение международной перевозки стало невозможным.

Суд обратил внимание на следующие значимые аспекты: необходимо учитывать системную взаимосвязь различных отраслей законодательства особенно при взаимодействии правовых режимов, устанавливаемых нормами гражданского, таможенного и налогового законодательства; непредвиденное прекращение действия первоначального коносамента, в соответствии с которым фактически состоялась перевозка груза лишь на части маршрута экспорта товара в результате его передачи экспортером судовладельцу путем перегрузки груза на иное судно, не изменяет его доказательственного значения для целей применения ставки 0 % по НДС, даже аннулированный коносамент является источником значимой для налогоплательщика информации; когда суды не исследуют по существу обстоятельства дела, ограничиваясь только установлением формальных условий применения нормы, конституционное право на судебную защиту оказывается существенно ущемленным; хозяйствующие субъекты – плательщики НДС, совершающие идентичные хозяйственные операции, не должны нести разное налоговое бремя.

**Постановление КС РФ от 2 июля 2020 года № 32-П [11]**

Гражданин И.С. Машуков совершил налоговое правонарушение в форме неуплаты НДС на сумму более 37 млн руб. Однако налоговые и правоохранительные органы не уложились в процессуальные сроки взыскания налоговой санкции и уголовного преследования, в результате чего задолженность была списана как безнадежная к взысканию, а уголовное дело по ч. 2 ст. 198 УК РФ прекращено в связи с истечением сроков давности. В ответ представители государства прибегли к гражданско-правовому способу защиты своих налоговых притязаний, обратившись в лице прокурора города с иском о взыскании материального ущерба, причиненного бюджетной системе России преступлением, в порядке п. 1 ст. 15 ст. 1064 ГК РФ, подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ [12, с. 15].

КС РФ принял сторону заявителя, сформулировав следующее истолкование оспариваемых норм: «при упущениях органов, уполномоченных действовать в интересах казны, включая пропуски сроков, ошибки в применении установленных законом процедур и форм налогового (фискального) принуждения, уголовного преследования, приказного или искового производства, выступающих причиной, которой обусловлено прекращение налогового обязательства, физическое лицо имеет законные основания ожидать, что причинение соответствующего вреда не будет ему вменено на основании гражданско-правовых законоположений, оспариваемых по настоящему делу».

В обоснование своей правовой позиции Судом приведены следующие аргументы: в деликтном правоотношении сторону причинителя вреда определяет причинная связь, однако наступление вреда непосредственно вслед за определенными деяния-

ми не означает непременно обусловленность вреда предшествующими деяниями; утрата возможности принудительно взыскать недоимку может причинить публично-правовому образованию вред вследствие списания безнадежной налоговой задолженности; в силу ст. 59 НК РФ принятие налоговым органом решения о признании недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежной к взысканию и списание их является самостоятельным основанием прекращения налогового обязательства; учитывая, что конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы и обязанность налоговых органов обеспечить их взимание не заменяют друг друга, причинение такого вреда нельзя вменить непосредственно налогоплательщику.

**Постановление КС РФ от 12 ноября 2020 года № 46-П [13]**

Заявитель, ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика», обратился с жалобой на нарушение его прав установленным порядком расчета налога на имущество организаций (подп. 1 п. 4 ст. 378.2 НК РФ) исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости, то есть в повышенном размере, исключительно по признаку назначения земельного участка, на котором расположены здания, вне зависимости от их предназначения и фактического использования.

Общество получило в аренду два земельных участка для эксплуатации зданий под торговые и производственные, а также офисные и образовательные цели (что отражено в Едином государственном реестре недвижимости), но при этом фактически использовало их исключительно под производственные и образовательные цели. Однако кадастровая стоимость земли с разрешенным использованием под торговые и офисные объекты значительно выше

стоимости земель под производственные и образовательные объекты, что существенно увеличивает размер налога на имущество организаций, обязательного к уплате заявителем.

Суд, проанализировав земельное, градостроительное законодательство, содержание принципа единства судьбы земельных участков и прочно связанных с ними объектов и принципа деления земель по целевому назначению, механизм изменения вида разрешенного использования земли, особенности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций, пришел к выводу о соответствии Конституции РФ оспариваемых норм, установив, однако, иное их общеобязательное истолкование, что явилось основанием для пересмотра правоприменительных решений. Так, определение налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости здания (строения, сооружения) не должно осуществляться исключительно в связи с тем, что один из видов разрешенного использования арендуемого налогоплательщиком земельного участка, на котором расположено принадлежащее ему недвижимое имущество, предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания, независимо от предназначения и фактического использования здания (строения, сооружения).

При разрешении данного дела Суд опирался на следующие правовые позиции: в рамках налогового планирования собственник земель и объектов капитального строительства вправе инициировать изменение вида разрешенного использования, но такого права лишены арендаторы земли; земельное и градостроительное законодательство не предназначено регулировать фискальные обязательства, так как это сфе-

ра компетенции налоговых органов; виды разрешенного использования predeterminedены не фискальными интересами, а целями комплексного и устойчивого развития, территориального зонирования, землепользования и застройки, градостроительным регламентом; если применительно к разным участкам с разным набором видов разрешенного их использования лишь один из этих видов остается единственным для всех основанием одинаковых фискальных обязательств в отношении экономически разных (по назначению, доходу и так далее) объектов недвижимости, то распределение налоговой нагрузки становится несправедливым, лишенным единообразных экономических оснований, неоправданным в конституционно-правовом отношении, что ведет к нарушению принципа равенства и справедливости налогообложения.

#### **Постановление КС РФ от 9 апреля 2021 года № 12-П [14]**

Гражданка И.А. Белова, имеющая статус индивидуального предпринимателя, обратилась в КС РФ по причине отказа в освобождении ее от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (далее – ОПС) и обязательное медицинское страхование (далее – ОМС) в период отпуска по беременности и родам (за период беременности продолжительностью 70 календарных дней до родов), подтвержденного листком нетрудоспособности.

Дело в том, что НК РФ допускает освобождение от указанных платежей в период отпуска по уходу за ребенком до 1,5 лет в случае неосуществления предпринимательской деятельности. Заявительница посчитала возможным применить здесь аналогию.

Однако КС РФ подтвердил конституционность оспариваемых положений ст. 430

Правовые позиции Конституционного Суда РФ по налоговым спорам  
по материалам постановлений 2020–2022 годов

НК РФ, сославшись на следующие правовые позиции:

- особенностью правового статуса индивидуального предпринимателя (далее – ИП) в системе ОПС считается сочетание прав и обязанностей застрахованного лица и страхователя;
- ИП подлежат ОПС, поскольку это отвечает социально-правовой природе и предназначению страховых взносов и позволяет формировать пенсионные права граждан;
- страховые взносы на ОМС носят обезличенный характер, поэтому граждане РФ обладают как равными правами на получение бесплатной медицинской помощи, так и равными обязанностями в несении бремени по образованию фондов ОМС;
- отпуск по беременности и родам – часть системы обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством; ИП не обязаны участвовать в данных правоотношениях, но могут добровольно в них вступить и уплачивать соответствующие страховые взносы в Фонд социального страхования РФ и впоследствии претендовать на получение пособия по беременности и родам; вместе с тем юридическое значение листка нетрудоспособности, подтверждающего право на данное пособие, для ИП не порождает презумпцию прекращения предпринимательской деятельности на период выплаты пособия;
- прекращение предпринимательской деятельности влечет государственная регистрация по заявлению индивидуального предпринимателя, которое он может подать в любой момент, если он этого не сделал своевременно по исключительным (экстраординарным) причинам, установленным судом, то освобождение от страховых взносов действующим регулированием не исключается;

• однако, так как льготы всегда носят адресный характер и их установление – прерогатива законодателя, последний вправе совершенствовать правовой механизм освобождения от уплаты страховых взносов на ОПС и ОМС женщин-ИП, не осуществлявших свою деятельность в период беременности в течение 70 дней до родов, с одновременным решением вопроса о возможности и условиях зачета такого периода в страховой стаж при определении права на соответствующие виды социального обеспечения.

**Постановление КС РФ от 31 марта 2022 года № 13-П [15]**

Государственное унитарное предприятие «ТЭК СПб» (далее – ГУП) и Правительство Санкт-Петербурга обратились в Конституционный Суд РФ с целью проверки конституционности п. 1 ст. 256 НК РФ, поскольку в истолковании налоговых и судебных органов эта норма не дает возможности начислять налогоплательщиком в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль амортизацию имущества, полученного в хозяйственное ведение от собственника, создавшего данное имущество за счет бюджетных инвестиций.

Так, в результате реализации государственной адресной инвестиционной программы создана за счет бюджетных средств и передана ГУП в хозяйственное ведение магистральная тепловая сеть. В течение трех лет владения данным имуществом ГУП учитывал амортизацию в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Однако инспекция ФНС России квалифицировала данные действия как налоговое правонарушение, совершенное в результате получения необоснованной налоговой выгоды, и доначислило недоимку и санкции на сумму более 1 млрд руб. Судебные органы также сочли начисление амортизации невозможным, ссылаясь на подп. 3



п. 2 ст. 256 НК РФ по причине отсутствия у ГУП фактически понесенных расходов по приобретению имущества.

КС РФ, опираясь на конституционные принципы налогообложения, проанализировав сущность института амортизации, особенности организационно-правовой формы государственного унитарного предприятия, правовую природу института бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений, а также сложившуюся до возникновения спорных правоотношений результаты обобщения Верховным Судом РФ судебной практики, подтвердил конституционность оспариваемой правовой нормы и сформулировал следующую правовую позицию: указанная норма предполагает необходимость исключения налогоплательщиком – государственным (муниципальным) унитарным предприятием из состава амортизируемого имущества объектов государственной (муниципальной) собственности, переданных ему в хозяйственное ведение (оперативное управление), на основе решений органов публичной власти, только при условии, что из таких решений следует, что бюджетные средства расходовались на конкретные объекты именно для целей пополнения имущества унитарного предприятия и только в той части стоимости имущества, в какой в его создании не были использованы средства самого унитарного предприятия.

Вместе с тем из мотивировочной части решения видно, что Суд не отрицает неопределенность правового содержания оспариваемой нормы (п. 3 и 4 Постановления) и отдельно в резолютивной части указал федеральному законодателю на возможность изменить и дополнить виды имущества, которые не подлежат амортизации, а также если допустимость снижения реального размера налогообложения путем амортизации имущества определен-

ного назначения оправдана публично значимыми целями, то уточнить возможность начисления амортизации.

Как видно из приведенного анализа судебной практики, Конституционный Суд РФ основной массой своих решений блокирует не оспариваемую норму как таковую, а выявленный ее неконституционный смысл, придаваемый правоприменителями в делах заявителей, что также является основанием для пересмотра соответствующих правоприменительных решений.

Значение решений КС РФ состоит в том, что он не только вершит правосудие, опираясь на положения Конституции РФ, но и формулирует правовые позиции по налоговым спорам, которые в силу особой правовой природы его решений носят общеобязательный характер и воздействуют на систему права и правоприменительную практику. Выражение «правовые позиции Конституционного Суда РФ по налоговым спорам» концентрирует взаимосвязанные элементы, отражающие легитимность и общеобязательность правовых позиций, фундаментальность их роли в налоговой сфере и ее конституционализации, а также фокусирует внимание на реализации Конституционным Судом РФ контрольной функции в качестве судебной инстанции, окончательно разрешающей публично-правовые споры [5, с. 11].

Кроме того, в процессе разрешения дел Конституционный Суд РФ применяет и общеправовые и специальные принципы, конституционно значимые ценности, давая им казуальное толкование через призму Конституции Российской Федерации. Анализ постановлений КС РФ позволяет выделить следующие принципы:

- соразмерности и поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, предполагающий сохранение разумной стабильности правового регулирования

Правовые позиции Конституционного Суда РФ по налоговым спорам  
по материалам постановлений 2020–2022 годов

- и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм;
  - пропорциональности и соразмерности применяемых средств конституционно значимым целям;
  - правовой определенности;
  - предсказуемость правового регулирования; принцип разумного баланса частных и публичных интересов;
  - соразмерность ограничений прав и свобод человека и гражданина и конституционно значимых целей;
  - конституционное требование сбалансированности прав и обязанностей гражданина;
  - системная взаимосвязь различных отраслей законодательства;
  - конституционный принцип юридического равенства;
  - справедливость в правовом демократическом государстве;
  - справедливости налогообложения;
  - принцип равенства налогообложения;
  - законность налогообложения;
  - экономическая обоснованность налогообложения;
  - недискриминационный характер налогообложения;
  - государственной гарантии соблюдения прав застрахованных лиц на защиту от социальных страховых рисков;
  - социальной солидарности;
  - разумной осмотрительности юридических лиц.
- Формулирование Судом правовых позиций по спорным налоговым правоотношениям, разъяснение налогово-правовых норм, институтов налогового права, толкование применяемых принципов налогового права формируют судебную доктрину, обогащая науку налогового права и устраняя сложности в применении налогового законодательства.

### Литература

1. *Копина А.А.* Налоговые споры: понятие, их классификация и способы разрешения // *Налоги*. 2016. № 12. С. 9–19.
2. *Миронова С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. 27 с.
3. *Итоги деятельности ФНС России в 2021 году* // Федеральная налоговая служба. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/)
4. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020).
5. *Борисова О.В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ. М., 2007. 28 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (ред. от 28 мая 2022 года).
7. Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков от 1 марта 2021 года: отчет о результатах реализации в 2020 году государственной программы Российской Федерации.
8. По делу о проверке конституционности положений части четвертой статьи 7 Закона Российской Федерации «О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу,

службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, войсках национальной гвардии Российской Федерации, органах принудительного исполнения Российской Федерации, и их семей», подпункта 2 пункта 1 статьи 6, пункта 2.2 статьи 22 и пункта 1 статьи 28 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», подпункта 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частей 2 и 3 статьи 8, части 18 статьи 15 Федерального закона «О страховых пенсиях» в связи с жалобой гражданки О.В. Морозовой: постановление Конституционного Суда РФ от 28 января 2020 года № 5-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 2.

9. По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 193 и пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Центр-Продукт»: постановление Конституционного Суда РФ от 29 апреля 2020 года № 22-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 4.

10. По делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH»: постановление Конституционного Суда РФ от 30 июня 2020 года 31-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 5.

11. По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова: постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2020 года № 32-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 5.

12. Фархутдинов Р.Д., Хамидуллина, Л.И., Сулейманова А.Р. Налоговые споры: от теории к практике. М.: Юстицинформ, 2018. 92 с.

13. По делу о проверке конституционности подпункта 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Московская шерстопрядильная фабрика»: постановление Конституционного Суда РФ от 12 ноября 2020 года № 46-П // Российская газета. 2020. 25 ноября.

14. По делу о проверке конституционности пункта 7 статьи 430 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки И.А. Беловой: постановление Конституционного Суда РФ от 9 апреля 2021 года № 12-П // Российская газета. 2021. 23 апреля.

15. По делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой государственного унитарного предприятия «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга»: постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2022 года № 13-П // Российская газета. 2022. 14 апреля.

## References

1. Kopina A.A. (2016) *Nalogovy`e spory` : ponyatie, ix klassifikaciya i sposoby` razresheniya* [Tax disputes: the concept, their classification and methods of resolution]. *Taxes*. No. 12. Pp. 9–19. (In Russian).
2. Mironova S.M. (2006) *Mexanizm razresheniya nalogovy`x sporov v Rossijskoj Federacii: finansovo-pravovoj aspekt* [The mechanism of tax dispute resolution in the Russian Federation: financial and legal aspect]. PhD thesis. Saratov. 27 p. (In Russian).
3. Itogi deyatel`nosti FNS Rossii v 2021 godu // Federal`naya nalogovaya sluzhba. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/)
4. Konstituciya Rossijskoj Federacii (prinyata vsenarodny`m golosovaniem 12.12.1993 s izmeneniyami, odobrenny`mi v kode obshherossijskogo golosovaniya 01.07.2020).
5. Borisova O.V. (2007) [Legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation on tax disputes]. PhD thesis. Moscow. 28 p. (In Russian).
6. Nalogovy`j kodeks Rossijskoj Federacii (chast` pervaya) ot 31 iyulya 1998 goda № 146-FZ (red. ot 28 maya 2022 goda).
7. Upravlenie gosudarstvenny`mi finansami i regulirovanie finansovy`x ry`nkov ot 1 marta 2021 goda: otchet o rezul`tatax realizacii v 2020 godu gosudarstvennoj programmy` Rossijskoj Federacii.
8. Po delu o proverke konstitucionnosti polozhenij chasti chetvertoj stat`i 7 Zakona Rossijskoj Federacii «O pensionnom obespechenii licz, proxodivshix voennuyu sluzhbu, sluzhbu v organax vnutrennix del, Gosudarstvennoj protivopozharnoj sluzhbe, organax po kontrolyu za oborotom narkoticheskix sredstv i psixotropny`x veshhestv, uchrezhdeniyax i organax ugovno-ispolnitel`noj sistemy`, vojskax nacional`noj gvardii Rossijskoj Federacii, organax prinuditel`nogo ispolneniya Rossijskoj Federacii, i ix semej», podpunkta 2 punkta 1 stat`i 6, punkta 2.2 stat`i 22 i punkta 1 stat`i 28 Federal`nogo zakona «Ob obyazatel`nom pensionnom straxovanii v Rossijskoj Federacii», podpunkta 2 punkta 1 stat`i 419 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii, a takzhe chastej 2 i 3 stat`i 8, chasti 18 stat`i 15 Federal`nogo zakona «O straxovy`x pensiyax» v svyazi s zhaloboj grazhdanki O.V. Morozovoj: postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 28 yanvarya 2020 goda № 5-P // Vestnik Konstitucionnogo Suda RF. 2020. № 2.
9. Po delu o proverke konstitucionnosti punkta 1 stat`i 193 i punkta 4 stat`i 195 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii, a takzhe punkta 5 stat`i 20 Federal`nogo zakona «O gosudarstvennom regulirovanii proizvodstva i oborota e`tilovogo spirita, alkohol`noj i spirtosoderzhashhej produkcii i ob ogranichenii potrebleniya (raspitiya) alkohol`noj produkcii» v svyazi s zhaloboj obshhestva s ogranichennoj otvetstvennost`yu «Centr-Produkt»: postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 29 aprelya 2020 goda № 22-P // Vestnik Konstitucionnogo Suda RF. 2020. № 4.
10. Po delu o proverke konstitucionnosti polozhenij podpunkta 12 punkta 1 i punkta 3 stat`i 164, a takzhe punkta 14 stat`i 165 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s zhaloboj kompanii «Gazprom Neft Trading GmbH»: postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 30 iyunya 2020 goda 31-P // Vestnik Konstitucionnogo Suda RF. 2020. № 5.
11. Po delu o proverke konstitucionnosti punkta 1 stat`i 15 i stat`i 1064 Grazhdanskogo kodeksa Rossijskoj Federacii, podpunkta 14 punkta 1 stat`i 31 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj

Federacii i chasti pervoj stat`i 45 Grazhdanskogo processual`nogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s zhaloboj grazhdanina I.S. Mashukova: postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 2 iyulya 2020 goda № 32-P // Vestnik Konstitucionnogo Suda RF. 2020. № 5.

12. Farkhutdinov R.D., Khamidullina, L.I., Suleymanova A.R. (2018) *Nalogovy'e spory': ot teorii k praktike* [Tax disputes: from theory to practice]. Moscow: Justicinform. 92 p. (In Russian).

13. Po delu o proverke konstitucionnosti podpunkta 1 punkta 4 stat`i 378.2 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s zhaloboj otkry`togo akcionernogo obshhestva «Moskovskaya sherstopryadil`naya fabrika»: postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 12 noyabrya 2020 goda № 46-P // Rossijskaya gazeta. 2020. 25 noyabrya.

14. Po delu o proverke konstitucionnosti punkta 7 stat`i 430 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s zhaloboj grazhdanki I.A. Belovoj: postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 9 aprelya 2021 goda № 12-P // Rossijskaya gazeta. 2021. 23 aprelya.

15. Po delu o proverke konstitucionnosti podpunkta 3 punkta 2 stat`i 256 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii v svyazi s zaprosom Pravitel`stva Sankt-Peterburga i zhaloboj gosudarstvennogo unitarnogo predpriyatiya «Toplivno-e`nergeticheskij kompleks Sankt-Peterburga»: postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 31 marta 2022 goda № 13-P // Rossijskaya gazeta. 2022. 14 aprelya.