

УДК 629.78

## ПРАВОВЫЕ ПОЗИЦИИ СУДЕЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ В НАЛОГОВО-ПРАВОВОЙ СФЕРЕ

© Мусина О.В.

*Самарский национальный исследовательский университет  
имени академика С.П. Королева, г. Самара, Российская Федерация*

e-mail: musina\_olga@inbox.ru

Целью доклада является привлечение внимания юридического сообщества к практике мнений судей Конституционного Суда в вопросах налогового права.

Правовые позиции Конституционного Суда в вопросах налоговых правоотношений по смыслу должны исходить из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля. Если же, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль превращается из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности.

Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц.

Учитывая вышеизложенное налогоплательщики все чаще обращаются в Конституционный Суд РФ за подтверждением конституционности статей Налогового кодекса РФ.

Например, из Определения от 27 февраля 2018 года № 527-О и Постановления от 16 июля 2004 года № 14-П [1] можно сделать вывод, что правовая позиция Конституционного Суда содержит процесс уравнивания прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, а именно:

- обязанность налогового органа достоверно установить факт совершенного налогового правонарушения налогоплательщика;
- право налогоплательщика не подвергаться произволу проверяющих.

Конституционный Суд в Постановлении от 17 марта 2009 года № 5-П по факту повторных выездных налоговых проверок в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществившего первоначальную налоговую проверку, и в тех случаях, когда спор между налогоплательщиком и налоговым органом разрешен судом, пояснил, что положения статьи 89 НК РФ позволяли вышестоящему налоговому органу проводить повторную выездную проверку. Данное законоположение, как показывает практика его реализации, по существу допускало принятие вышестоящим налоговым органом решения, влекущего изменение прав и обязанностей налогоплательщика, которые уже определены в непересмотренном и неотмененном судебном акте. Такое регулирование нарушает право на судебную защиту, гарантированное статьей 46 (часть 1), и не согласуется с предписаниями статей 10, 118 (части 1 и 2) и 120 Конституции РФ, определяющими самостоятельность и независимость судебной власти, ее исключительную функцию по осуществлению правосудия.

Признать положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому повторная

выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, не соответствующую Конституции Российской Федерации, ее статьям 46 (часть 1), 57 и 118 (части 1 и 2) в той мере, в какой данное положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом

В свою очередь, правовая позиция судьи Конституционного Суда в отношении статьи 89 НК РФ была определена понятием «неконституционность». Неконституционность выражается в том, что налоговые органы используют пробел в законодательном регулировании, который «позволяет налоговым органам многократно и в любое время прерывать течение сроков проверки и возобновлять их по собственному усмотрению практически бесконечно» [3].

Читая постановления и определения судей Конституционного Суда, вынесенных в рамках налоговых правоотношений, видим, что практически каждый судья Конституционного Суда РФ воспользовался своим правом выразить собственный доктринально-научный взгляд на вопрос, ставший предметом рассмотрения в Суде [2].

К сожалению, недостаточная разработанность теоретических положений об особых мнениях судей в конституционном судебном процессе приводит к отсутствию объективного понимания роли и значимости этих актов компетентного толкования. Несмотря на то что особые мнения не являются по своей сути источниками права, их смело можно назвать «спутниками» решений Конституционного Суда, которые также содержат важную аргументацию и толкование нормативных положений.

#### **Библиографический список**

1. Постановления от 16 июля 2004 года № 14-П, от 17 марта 2009 года № 5-П.
2. 27.10.2020 судьей А.Н. Кокотовым было изложено последнее опубликованное в открытом доступе мнение к Постановлению Конституционного Суда РФ от 27 октября 2020 г. № 44-П.
3. Постановление от 17 марта 2009 года № 5-П по делу о проверке Конституционности положения содержащего в аб. 4, 5 п. 10 ст. 89 НК РФ.