

ВОПРОСЫ ИМУЩЕСТВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ¹

по состоянию на июль 2020 года

КОНСТИТУЦИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

СТАТЬЯ 57

«Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.»

Постановление от 02 июля 2013 года № 17-П/2013

Пункт 3.1, абз. 3, 4:

Правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и обеспечивается актами как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения. Такое правовое регулирование должно осуществляться с соблюдением вытекающих из Конституции Российской Федерации и получающих конкретизацию в действующем налоговом законодательстве гарантий прав налогоплательщиков, включая те, которые определяют особый порядок вступления в силу актов о налогах и сборах.

Соответственно, нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами статей 390 и пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в Налоговом кодексе Российской Федерации.

¹ Настоящее информационно-тематическое собрание правовых позиций подготовлено Секретариатом Конституционного Суда Российской Федерации и не является исчерпывающим. Решения КС РФ, в которых содержатся правовые позиции, даны в хронологическом порядке.

Федерации. Для целей же, не связанных с налогообложением и сборами, указанные нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации действуют во времени в общем порядке, который определяется, в частности, статьей 15 (часть 3) Конституции Российской Федерации и статьей 8 Федерального закона от 6 октября 1999 года № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации».

Пункт 3.2, абз. 1:

Из взаимосвязанных положений статей 1, 2, 6 (часть 2), 8, 17 (часть 1), 18, 19, 34, 35, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, рассматриваемых в единстве с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными им по вопросам действия во времени нормативных правовых актов, влияющих на определение налоговой базы по земельному налогу, следует, что нормативные положения, содержащиеся в актах земельного законодательства, – в той мере, в какой они определяют формирование налоговой базы по земельному налогу и тем самым непосредственно интегрированы в нормативно-правовой механизм регулирования налоговых отношений, – не могут проявлять свое регулятивное воздействие в налоговой сфере по правилам, отличным от тех, которые установлены в отношении собственно актов законодательства о налогах и сборах, и, соответственно, они порождают юридически значимые последствия и подлежат применению для целей исполнения обязанности по уплате земельного налога начиная с того момента, который определяется в общем порядке, установленном на основании статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации. Иное означало бы возможность снижения конституционных гарантий прав налогоплательщиков исключительно по формальным основаниям, связанным с самой по себе отраслевой принадлежностью нормативных правовых актов, которые используются для целей налогообложения, что недопустимо.

Пункт 4, абз. 1:

Таким образом, положения пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования предполагают, что нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, который в Налоговом кодексе Российской Федерации определен для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Иное приводило бы к нарушению прав налогоплательщиков, закрепленных в Конституции Российской Федерации, ее статьях 8 (часть 1), 34 (часть 1) и 57.

Постановление от 2 декабря 2013 года № 26-П/2013

Пункт 2, абз. 1:

Российская Федерация как демократическое, правовое и социальное государство (статья 1, часть 1; статья 7, часть 1, Конституции Российской Федерации) осуществляет в целях соблюдения и защиты прав и свобод человека и гражданина как высшей ценности (статья 2 Конституции Российской Федерации) и в интересах всего общества социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции, которые материально обеспечиваются взимаемыми с граждан и юридических лиц налогами. Налоги, имеющие, таким образом, публичное предназначение, являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации им указанных публичных функций, а обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплательщиков в качестве непосредственного требования Конституции Российской Федерации (статья 57).

Пункт 3.1, абз. 2:

Внося изменения в условия предоставления налоговой льготы по уплате транспортного налога пенсионерами, имеющими в собственности легковые автомобили, законодатель [...] с целью усиления адресности предоставления данной льготы воспользовался критерием, которым согласно статье 361 Налогового кодекса Российской Федерации надлежит руководствоваться федеральному законодателю и законодателям субъектов Российской Федерации при установлении налоговых ставок для плательщиков транспортного налога, не имеющих права на налоговые льготы, и который предполагает их дифференциацию, основанную на таком объективном показателе, как мощность двигателя автомобиля, определяющая, в частности, стоимость автомобиля и расходы на его содержание. Такой подход к правовому регулированию отношений по льготному налогообложению транспортным налогом, притом что установление данной налоговой льготы – хотя она и имеет определенную социальную направленность – не предопределено положениями Конституции Российской Федерации о социальном государстве и правовом статусе личности, сам по себе не может расцениваться как несовместимый с ее требованиями.

Постановление от 21 декабря 2018 года № 47-П/2018

Пункт 2.2, абз. 3, 4:

Пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 этого же Кодекса истолковывается в правоприменительной практике таким образом, что движимое имущество, учтенное в качестве основных средств организации, подлежит налогообложению (кроме основных средств первой и второй амортизационных групп) безотносительно ко времени его создания, первоначальному и последующим приобретениям и независимо от его износа (состояния) или режима налогообложения у прежних владельцев при

единственном условии – приобретении налогоплательщиком имущества вследствие реорганизации или ликвидации либо у взаимозависимого лица.

Применение пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в такой интерпретации имеет ограничительный эффект, поскольку удерживает хозяйствующих субъектов от участия в гражданском обороте, когда (и если) операции с движимым имуществом связаны с реорганизацией или ликвидацией юридических лиц либо им сопутствует взаимозависимость контрагентов. Отказывая при таких условиях налогоплательщику в освобождении от уплаты налога, притом что в остальном такое освобождение, имея общий характер, общедоступно и действует равным образом для всех налогоплательщиков, названное законоположение сдерживает хозяйствующих субъектов в намерении быть как-либо причастными к реорганизации или ликвидации юридического лица либо состоять в такой взаимозависимости, которая законом не запрещена, не относится сама по себе к правонарушениям и не влечет ответственности, но приводит к имущественным потерям в налоговой сфере.

Пункт 2.3, абз. 3–6:

Между тем из приведенного истолкования пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что применение его положений в отношении однородных объектов движимого имущества при одинаковых условиях, в том числе сроках его создания, времени приобретения, и равнозначном экономическом использовании влечет отказ в применении налоговой льготы, прекращает ее действие и ставит объект под обложение налогом на имущество организаций лишь на том основании, что это движимое имущество перешло к кому-либо из группы взаимозависимых лиц либо поступило налогоплательщику вследствие реорганизации или ликвидации юридических лиц. При этом налоговое освобождение действует, если, в частности, указанное имущество остается в группе взаимозависимых

лиц и она продолжает использовать его объекты с условием, что никто из участников группы их друг другу не передает.

В российской правовой системе реорганизация и ликвидация юридических лиц, а также взаимозависимость хозяйствующих субъектов и относящиеся к ним условия, признаки, процедуры, правовые последствия регулируются актами гражданского, антимонопольного и иного законодательства, в том числе Налоговым кодексом Российской Федерации, из положений главы 141 «Взаимозависимые лица. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации» которой не следует, в частности, что взаимозависимость противоправна. Взаимозависимость представляет собой распространенное правовое состояние (экономическое правоотношение), а его правовое определение и оформление являются предпосылкой налогового регулирования и контроля. Правомерная взаимозависимость во многих случаях объективно способствует установлению устойчивых хозяйственных связей, кооперации и сокращению издержек, специализации и распределению экономических ролей и управленческих функций среди участников рынка, таких как производители, дилеры, лицензиаты и т.п.

Оставаясь законными (правомерными), названные экономико-правовые отношения, процедуры и связанные с ними институты (правообразования) объективно создают условия осуществления различных прав и свобод человека и гражданина и относятся к необходимым средствам поддержания правопорядка в гражданском обороте, обеспечения достоверности публичных реестров, защиты конкуренции и борьбы с экономическими злоупотреблениями на рынке, т.е. участвуют в достижении конституционно значимых целей. К правонарушениям же они как таковые не относятся, пока (если) их не используют в противоправной деятельности, подобно тому как не исключены злоупотребление правом и противоправное поведение с применением иных законных, необходимых в правопорядке институтов, средств или процедур, в том числе собственности, договора,

судопроизводства и др., притом что сами они правомерны и не могут служить основанием произвольных правоограничений.

Не могут быть такие экономико-правовые отношения и основанием к исключению из общего режима налогообложения с налоговыми изъятиями (обязательствами), от которых свободны все прочие налогоплательщики в рамках одной категории. Установление или восстановление налогообложения исключительно по такому основанию сопоставимо по характеру и последствиям с мерами фискального принуждения, применение которого не обусловлено в данном случае противоправной деятельностью и злоупотреблениями и потому не может быть оправдано целями защиты конституционно значимых ценностей.

[Постановление от 15 февраля 2019 года № 10-П/2019](#)

Пункт 3, абз. 6–9:

Федеральным законом от 4 октября 2014 года № 284-ФЗ раздел X Налогового кодекса Российской Федерации был дополнен главой 32 «Налог на имущество физических лиц». В пояснительной записке к проекту данного Федерального закона отмечалось, что его целью является приближение оценки недвижимости для целей налогообложения к рыночной стоимости объектов недвижимости с применением методов массовой оценки на основе анализа рыночных цен. Согласно же заключению комитета Государственной Думы по экономической политике, предпринимательству и туризму от 7 июня 2004 года предполагалось также, что в результате введения местного налога на недвижимость, рассчитываемого исходя из оценочной стоимости, «будет обеспечено более справедливое распределение налогового бремени в сторону собственников элитного жилья».

В то же время после вступления в силу с 1 января 2015 года названного Федерального закона налоговая база в отношении объектов обложения налогом на имущество физических лиц продолжает определяться исходя из

их инвентаризационной стоимости в случае, если субъектом Российской Федерации не принято решение об определении налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения (пункт 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года (статья 404 того же Кодекса), учитывая, что с указанной даты не проводится государственный технический учет объектов недвижимости и не рассчитывается их инвентаризационная стоимость.

Тем самым федеральный законодатель закрепил в Налоговом кодексе Российской Федерации для субъектов Российской Федерации в период до 1 января 2020 года (пункт 1 статьи 402) достаточно широкие полномочия по установлению порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц: исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения или исходя из их инвентаризационной стоимости, как это было предусмотрено ранее, притом что в пределах данного срока органами публичной власти должны быть приняты меры по завершению кадастровой оценки объектов недвижимого имущества.

Указанное переходное регулирование, действующее во времени по правилам, предусмотренным статьей 5 Налогового кодекса Российской Федерации для актов законодательства о налогах и сборах, само по себе не может рассматриваться как несовместимое с конституционным принципом равенства (статья 6, часть 2; статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации). [...]

Пункт 5, абз. 4–6:

[...] для недопущения существенного (во всяком случае – в два раза и более) различия в размере налога на имущество физических лиц (в

отношении одного и того же объекта налогообложения за один и тот же налоговый период) в зависимости от разных показателей налоговой базы (инвентаризационной и кадастровой стоимости), а также соответствующих им размеров налоговых ставок, т.е. для недопущения ситуаций, свидетельствующих о несправедливом налогообложении имущества граждан, следует исходить из того, что, если применительно к конкретному налогооблагаемому объекту недвижимости уже установлена кадастровая стоимость, хотя она еще официально не используется в субъекте Российской Федерации для целей налогообложения, в качестве приемлемого правового инструмента может рассматриваться применение такой стоимости (в отсутствие установленных в надлежащем порядке фактов ее недостоверности) с учетом соответствующего размера налоговой ставки. Если же кадастровая стоимость конкретного объекта недвижимости не определена, это не исключает применения взамен нее для целей налогообложения (по решению налогового органа, а при наличии спора – суда) рыночной стоимости соответствующего объекта, определенной в соответствии с требованиями нормативного регулирования оценочной деятельности. Отсутствие возможности исходить в указанных случаях из кадастровой (рыночной) стоимости и соответствующих ставок налога на имущество означало бы, в нарушение статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 6 (часть 2), 7, 19 (часть 1) и 55 (часть 3), недопустимое отступление от принципов равенства и справедливости в сфере налогообложения. Поэтому не должны являться препятствием к использованию для целей налогообложения кадастровой или рыночной стоимости объекта недвижимости неудобства, связанные с налоговым администрированием, поскольку цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 18 февраля 2000 года № 3-П, от 17 января 2018 года № 3-П и др.).

Таким образом, пункты 1 и 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они не исключают права налогоплательщика – в тех субъектах Российской Федерации, в которых не утверждены в установленном порядке результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества и (или) не установлена единая дата начала применения на их территориях порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости, – требовать в индивидуальном порядке (при разрешении налогового спора), в целях исчисления суммы налога на имущество физических лиц, использования сведений об определенной в надлежащем порядке кадастровой (рыночной) стоимости этого имущества и соответствующего размера налоговой ставки в том случае, когда сумма налога, исчисленная налоговым органом исходя из инвентаризационной стоимости этого имущества, существенно превышает сумму налога, исчисляемую исходя из его кадастровой стоимости.

При этом такой порядок, направленный на выравнивание налоговой нагрузки на граждан, не предполагает дополнительного применения при перерасчете налоговой базы по налогу на имущество физических лиц в индивидуальном порядке понижающих коэффициентов (пункт 8 статьи 408 Налогового кодекса Российской Федерации), предназначенных для недопущения резкого роста размера налоговых обязательств у налогоплательщиков после исчисления налога на имущество с учетом кадастровой стоимости объектов недвижимости по сравнению с уровнем таких обязательств за предыдущий налоговый период, имея в виду, что в рассматриваемом аспекте речь идет об улучшении положения указанных налогоплательщиков в результате применения к ним нового порядка исчисления налога, а также что федеральным законодателем применение указанных понижающих коэффициентов связывается с моментом перехода

субъекта Российской Федерации в целом на использование кадастровой стоимости в целях налогообложения.

Постановление от 28 февраля 2019 года № 13-П/2019

Пункт 3, абз. 7:

[...] при построении системы исчисления и уплаты земельного налога именно на государстве лежит обязанность обеспечения достоверности предоставляемых налогоплательщику-организации сведений, необходимых ему для целей налогообложения. Исходя из нормативного содержания принципа правового государства и конституционного принципа добросовестности, налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными и муниципальными органами. То есть какие-либо действия (бездействие) государственных и муниципальных органов, которые повлекли включение в Единый государственный реестр недвижимости (государственный кадастр недвижимости) неактуальной, по мнению налогового органа, кадастровой стоимости, сами по себе не могут служить безусловным основанием для изменения порядка определения налоговой базы по земельному налогу, а также влечь доначисление налогоплательщику сумм недоимки и пени, притом что он не совершал каких-либо недобросовестных действий, направленных на уклонение от уплаты налога.

Пункт 4, абз. 2–6:

[...] применительно к вопросам обложения земельным налогом Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал на предпочтительность применения для целей налогообложения именно кадастровой стоимости, равной рыночной стоимости земельного участка, перед кадастровой стоимостью, установленной по результатам

государственной кадастровой оценки земель. При этом Конституционный Суд Российской Федерации обращал внимание на такое преимущество рыночной стоимости земельного участка, как ее большая точность, позволяющая наиболее экономически обоснованно определить одну из основных экономических характеристик объекта недвижимости, по сравнению с государственной кадастровой оценкой, которая вместе с тем также не лишена экономических оснований. [...]

Само по себе это, однако, не опровергает и достоверность установленных результатов государственной кадастровой оценки земель, которая учитывает в том числе рыночную информацию, связанную с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости, в соответствии с методическими указаниями о государственной кадастровой оценке. [...]

Вместе с тем наличие актов, принятых на протяжении незначительного периода, по-разному, с существенными расхождениями по размеру, определяющих кадастровую стоимость одних и тех же объектов недвижимости [...] свидетельствует о необходимости учета и данного обстоятельства при определении размера налогового обязательства налогоплательщика.

Федеральный закон «О государственной кадастровой оценке» устанавливает, что государственная кадастровая оценка проводится не чаще одного раза в три года (в городах федерального значения – не чаще одного раза в два года) и не реже одного раза в пять лет, за исключением проведения внеочередной государственной кадастровой оценки. Указанный срок определяется со дня принятия акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости до дня принятия акта об утверждении следующих результатов определения кадастровой стоимости. В рамках подготовки к определению кадастровой стоимости бюджетным учреждением осуществляются в том числе сбор, обработка и учет информации об объектах

недвижимости, кадастровая стоимость которых была оспорена в установленном порядке. [...]

Отсутствие соответствующих законоположений в законодательном регулировании, действовавшем в спорном налоговом периоде 2015 года, тем не менее не предполагает возможности игнорирования факта проведения оценки рыночной стоимости недвижимого имущества, притом что в государственном кадастре недвижимости на 1 января 2015 года содержались сведения именно о такой стоимости, которая не была оспорена (признана недействительной) и исключена из государственного кадастра недвижимости в установленном законом порядке. [...]

Пункт 4, абз. 7:

[...] пункт 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не может служить основанием для возложения на налогоплательщика-организацию, добросовестно осуществившего исчисление и уплату земельного налога на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости (государственного кадастра недвижимости), предоставленных ему публичным субъектом с учетом решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, определившего кадастровую стоимость земельного участка в размере рыночной, неблагоприятных последствий в виде взыскания недоимки и пени по земельному налогу, связанных с применением данных о кадастровой стоимости, полученных в связи с проведением очередной государственной кадастровой оценки, сведения о которой отсутствовали в названном реестре по состоянию на 1 января соответствующего налогового периода.

[Определение от 25 июня 2019 года № 1515-О/2019](#)

Пункт 2, абз. 2:

Федеральный законодатель, устанавливая в главе 32 Налогового кодекса Российской Федерации налог на имущество физических лиц и, в частности, закрепляя его экономические и правовые характеристики, признал объектом налогообложения отдельные виды имущества налогоплательщиков (статьи 299–401), что само по себе не может расцениваться как нарушение прав налогоплательщиков [...].

Определения от 2 июля 2019 года № 1831-О/2019, № 1832-О/2019

Пункт 3, абз. 1, 4:

Статьей 381 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены льготы по налогу на имущество организаций. Согласно ее пункту 21 освобождаются от налогообложения вновь вводимые объекты, имеющие высокий класс энергетической эффективности, если определение классов их энергетической эффективности предусмотрено в соответствии с законодательством. В обязательные условия применения этого налогового освобождения входит, соответственно, возможность определения класса энергетической эффективности объектов налогообложения, когда такая возможность следует из действующих нормативных актов. Пока и если это условие не обеспечено в отношении какой-либо категории объектов, указанное налоговое освобождение нельзя считать применимым по причине отсутствия надлежащих к тому оснований, как их предусматривает налоговый закон. Иное вело бы к избирательному и произвольному предоставлению преимуществ в налоговых отношениях – вопреки конституционным требованиям законного, равного и справедливого налогообложения.

Изложенное не позволяет прийти к выводу, что положения Федерального закона «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» предусматривают или предусматривали определение класса энергетической эффективности иных зданий, кроме

многоквартирных домов, и что они во взаимосвязи с оспариваемым законоположением образуют необходимые и достаточные нормативные условия для налогового освобождения в отношении нежилого недвижимого имущества организаций. [...]

Пункт 4, абз. 3:

Таким образом, определение классов энергетической эффективности в отношении нежилых зданий не предусмотрено ни действующим законодательством, ни техническими регламентами, которые изложены в актуальных сводах правил и на этом основании подлежат применению, а значит, и налоговое освобождение, закрепленное оспариваемым законоположением, нельзя считать установленным в отношении нежилых зданий.

Пункт 6, абз. 1:

При конституционно допустимой дискреции государства в установлении и прекращении налоговых льгот их отсутствие само по себе не может быть признаком нарушения прав налогоплательщика [...].

[Определение от 18 июля 2019 года № 2178-О/2019](#)

Пункт 2, абз. 3:

[...] правовые позиции, выраженные в Постановлении от 28 февраля 2019 года № 13-П применительно к определению налоговой базы по земельному налогу для юридических лиц, в силу статей 19 и 57 Конституции Российской Федерации в полной мере распространяются на определение налоговой базы по земельному налогу для физических лиц.

[Определение от 26 мая 2020 года № 1108-О/2019](#)

Пункт 2, абз. 5:

[...] оспариваемое законоположение (пункт 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации) связывает возникновение объекта налогообложения с тем, что организация-налогоплательщик учла указанное

имущество на балансе в качестве объекта основных средств. В этом смысле оно не имеет признаков экономической безосновательности и неопределенности, которая допускала бы его произвольное применение.