



ОПРЕДЕЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобам гражданки Балакир Елены Марковны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 1 статьи 3 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" и граждан Наумова Дмитрия Владимировича и Соболевой Юлии Владимировны на нарушение их конституционных прав теми же положениями Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения", а также положениями статьи 1111 и пункта 2 статьи 1152 Гражданского кодекса Российской Федерации

город Москва

30 сентября 2004 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей М.В.Баглая, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи Л.О.Красавчиковой, проводившей на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалоб граждан Е.М.Балакир, Д.В.Наумова и Ю.В.Соболевой,

установил:

1. Согласно статье 1111 ГК Российской Федерации, определяющей основания наследования, наследование осуществляется по завещанию и по закону; наследование по закону имеет место, когда и поскольку оно не изменено завещанием, а также в иных случаях, установленных Гражданским кодексом Российской Федерации. Согласно пункту 2 статьи 1152 ГК Российской Федерации при призвании наследника к наследованию одновременно по нескольким основаниям (по завещанию и по закону или в порядке наследственной трансмиссии и в результате открытия наследства и тому подобному) наследник может принять наследство, причитающееся ему по одному из этих оснований, по нескольким из них или по всем основаниям. В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Закона Российской Федерации от 12 декабря 1991 года "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" налог с переходящего в порядке наследования имущества для физических лиц, получающих наследство по закону и относимых к категории "другие наследники", исчисляется по максимальной ставке, в то время как для наследников первой и второй очередей ставки налога предусмотрены в значительно меньших размерах.

Как следует из представленных материалов, в связи с тем, что граждане Е.М.Балакир, Д.В.Наумов и Ю.В.Соболева, будучи наследниками первой очереди по закону, приняли наследство по завещанию, налоговая инспекция по Юго-Западному административному округу города Москвы применила к наследуемому ими имуществу налоговые ставки, предусмотренные для категории "другие наследники" пунктом 1 статьи 3 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения", отказавшись применить налоговые ставки, предусмотренные для категории "наследники первой очереди", поскольку полагала, что очередность наследников предусмотрена только для случаев наследования по закону.

Черемушкинский районный суд города Москвы решением от 3 февраля 2004 года отказал Д.В.Наумову и Ю.В.Соболевой в удовлетворении иска о признании не подлежащим исполнению налогового уведомления на уплату налога, рассчитанного по налоговым ставкам для категории "другие наследники". Судебная коллегия по гражданским делам Московского городского суда определением от 16 марта 2004 года оставила это решение без изменения, указав, что истцы

приняли наследство именно по завещанию, хотя, будучи наследниками первой очереди, имели право принять наследство по закону.

Гагаринский районный суд города Москвы решением от 26 сентября 2003 года, оставленным без изменения судебной коллегией по гражданским делам Московского городского суда от 16 декабря 2003 года, отказал гражданке Е.М.Балакир в удовлетворении аналогичных требований, отметив, что Закон Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" не предусматривает дифференциацию налоговых ставок в зависимости от степени родства при наследовании по завещанию.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации гражданка Е.М.Балакир утверждает, что положения пункта 1 статьи 3 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения", в частности примененный в ее деле абзац четвертый подпункта "в", с учетом смысла, придаваемого ему правоприменительной практикой, ставит в неравное положение наследников по закону и наследников по завещанию, имеющих одну и ту же степень родства, чем нарушает конституционные принципы равенства всех перед законом и равного налогового бремени. Граждане Д.В.Наумов и Ю.В.Соболева также просят признать не соответствующими преамбуле и статьям 1 (часть 1), 6 (часть 2), 15 (часть 1), 19, 34 (часть 1), 35 и 57 Конституции Российской Федерации положения пункта 1 статьи 3 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" в их взаимосвязи со статьей 1111 и пунктом 2 статьи 1152 ГК Российской Федерации - с учетом смысла, придаваемого им правоприменительной практикой.

2. По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Именно поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3).

Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году", от 11 ноября 1997 года по делу о проверке конституционности статьи 11¹ Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации", от 28 марта 2000 года по делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость").

Законом Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" ставки налога дифференцированы в зависимости от стоимости наследственного имущества и очередности призвания наследников к наследованию (пункт 1 статьи 3). Данным Законом не установлены ставки налога с имущества, переходящего в порядке наследования по завещанию.

Согласно статье 35 (часть 4) Конституции Российской Федерации право наследования гарантируется. Это право включает в себя как право наследодателя распорядиться своим имуществом на случай смерти, так и право наследников на его получение. Право наследования в совокупности двух названных правомочий вытекает и из статьи 35 (часть 2) Конституции Российской Федерации, предусматривающей возможность для собственника распорядиться принадлежащим ему имуществом, что, согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной им в Постановлении от 16 января 1996 года по делу о проверке конституционности частей первой и второй статьи 560 ГК РСФСР, является основой конституционной свободы наследования.

Конституционному пониманию существа и содержания права наследования, правомочий и способов его осуществления соответствует такое законодательное установление оснований наследования, при котором приоритет отдается воле наследодателя, выраженной в завещании, а наследование по закону имеет место, когда и поскольку оно не изменено завещанием (статья 1111 ГК Российской Федерации). В свою очередь, наследнику, призванному к наследованию одновременно по

нескольким основаниям, предоставляется возможность принять наследство, осуществив выбор основания наследования (пункт 2 статьи 1152). Указанные правила вытекают из закрепленных Гражданским кодексом Российской Федерации основных начал гражданского законодательства, предусматривающих, что граждане приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе (статья 1), участвуют в гражданских отношениях на основе автономии воли и имущественной самостоятельности (статья 2), по своему усмотрению осуществляют принадлежащие им гражданские права (статья 9). При этом самой природой прав, возникающих из гражданских правоотношений, обуславливается диспозитивное начало гражданско-правового регулирования, нашедшее свое выражение как в приведенных положениях Гражданского кодекса Российской Федерации, так и в тех, конституционность которых оспаривается заявителями.

Гражданский кодекс Российской Федерации предусматривает очередность призвания к наследованию только для случаев наследования по закону (статья 1141). При этом законодатель определяет очередность наследования в зависимости от степени родства: если нет наследников первой, второй и третьей очереди (статьи 1142-1144), право наследовать по закону получают родственники наследодателя третьей, четвертой и пятой степени родства, не относящиеся к наследникам предшествующих очередей (статья 1145). Такой подход, по мнению Конституционного Суда Российской Федерации, выраженному в Определении от 2 ноября 2000 года № 228-О по жалобе гражданки А.В.Горшковой на нарушение ее конституционных прав положениями статьи 532 ГК РСФСР, отвечает принципу защиты интересов близких родственников умершего. Завещатель же вправе определить судьбу наследственного имущества с учетом отношений между ним и иными лицами, что соответствует принципу свободы завещания. (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2001 года № 262-О по жалобе гражданина Р.Х.Шакирова на нарушение его конституционных прав статьей 534 ГК РСФСР).

Между тем вопреки указанным принципам налоговые органы исчисляют налог с имущества, переходящего в порядке наследования, по максимальным ставкам - предусмотренным законом для "других лиц" - в отношении близких родственников наследодателя, если они являются наследниками по завещанию, тем самым произвольно применяя к налоговым правоотношениям нормы гражданского законодательства, устанавливающие основания наследования.

Такая правоприменительная практика, по существу, полностью отрицает принцип защиты интересов близких родственников, допуская взимание налога с имущества, переходящего в порядке наследования к близким родственникам, по разным ставкам - в зависимости от гражданско-правового основания наследования ими имущества. Согласно же правовой позиции, выраженной в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 года по делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", принцип равного налогового бремени, выводимый из положений статей 8 (часть 2), 19 и 57 Конституции Российской Федерации, в сфере налоговых отношений означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований. Наследование по завещанию не может являться правовым основанием для ущемления прав и законных интересов наследников по завещанию, относящихся по степени родства к наследникам по закону тех очередей, которые упомянуты в Законе Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения".

Следовательно, реализация предусмотренной пунктом 1 статьи 3 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" обязанности близких родственников наследодателя по уплате налога с имущества, переходящего им в порядке наследования, не может ставиться в зависимость от предусмотренного Гражданским кодексом Российской Федерации правового основания наследования имущества. Иное приводило бы к ущемлению в налоговых правоотношениях прав и законных интересов наследников по завещанию, относящихся по степени родства к наследникам по закону первой и второй очередей, и тем самым - к нарушению не только конституционной свободы наследования, но и принципа равенства всех перед законом (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации) и вытекающего из него правила равного и справедливого налогообложения.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 части первой статьи 43 и частью первой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

определил:

1. Положения, содержащиеся в пункте 1 статьи 3 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения", во взаимосвязи с положениями статьи 1111 и пункта 2 статьи 1152 ГК Российской Федерации - по своему конституционно-правовому смыслу, выявленному Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Определении на основе правовых позиций, изложенных им в ранее принятых и сохраняющих свою силу решениях, - не могут служить основанием для применения ставок налогов, установленных для "других наследников", при исчислении ставок налога с имущества, переходящего в порядке наследования, к гражданам, являющимся близкими родственниками, входящим в круг наследников по закону первой и второй очередей, названных в Законе Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения", и принявшим наследство по завещанию.

В силу статьи 6 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" конституционно-правовой смысл данных положений, выявленный Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Определении, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

2. Поскольку для разрешения поставленного гражданами Е.М.Балакир, Д.В.Наумовым и Ю.В.Соболевой вопроса не требуется вынесения предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления, признать их жалобы не подлежащими дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации.

3. Правоприменительные решения по делам граждан Балакир Елены Марковны, Наумова Дмитрия Владимировича и Соболевой Юлии Владимировны, основанные на положении пункта 1 статьи 3 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Определении, должны быть пересмотрены в установленном порядке, если для этого не имеется других препятствий.

4. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данным жалобам окончательно и обжалованию не подлежит.

5. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации
В.Зорькин

Судья-секретарь
Конституционного Суда
Российской Федерации
Ю.Данилов