



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391
Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой
общества с ограниченной ответственностью «Парус»

город Санкт-Петербург

28 февраля 2019 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя
В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Н.С.Бондаря,
Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева,
А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова,
Ю.Д.Рудкина, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской
Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3,
частью первой статьи 21, статьями 36, 47¹, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального
конституционного закона «О Конституционном Суде Российской
Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке
конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской
Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ООО «Парус».
Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся

неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Г.А.Гаджиева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Заявитель по настоящему делу ООО «Парус» оспаривает пункт 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому налогоплательщики-организации определяют налоговую базу по земельному налогу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Постановлением администрации Тамбовской области от 11 ноября 2013 года № 1276 «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Тамбовской области» была определена кадастровая стоимость принадлежащих ООО «Парус» на праве собственности двух земельных участков, которая составила 14 278 534 рубля 20 копеек и 29 164 764 рубля 30 копеек соответственно. Будучи несогласным с такими результатами определения кадастровой стоимости, применяемой для целей исчисления и уплаты земельного налога, общество обратилось в комиссию по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, которая решениями от 12 декабря 2014 года № 48 и № 49 изменила кадастровую стоимость участков, определив ее для первого участка в размере 2 623 100 рублей и для второго участка – 4 853 600 рублей. Таким образом, было осуществлено изменение кадастровой стоимости земельных участков на основании установления подлежащей применению в налоговом периоде 2014 года их рыночной стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости.

Вместе с тем постановлением от 28 ноября 2014 года № 1498 администрация Тамбовской области утвердила результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов на территории Тамбовской области, согласно которым на 1 января 2015 года кадастровая стоимость первого участка составила 13 711 874 рубля 40 копеек, а второго участка – 28 007 327 рублей 60 копеек. Соответственно, указанная кадастровая стоимость подлежала применению для исчисления и уплаты земельного налога с 1 января 2015 года.

Решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 12 декабря 2014 года № 48 и № 49, а также постановление администрации Тамбовской области от 28 ноября 2014 года № 1498 были направлены в Управление Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по Тамбовской области для включения содержащихся в них сведений в государственный кадастр недвижимости. При этом, поскольку постановление администрации Тамбовской области от 28 ноября 2014 года № 1498 поступило раньше названных решений комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, данные, содержащиеся в этих решениях, как последние поступившие, были зафиксированы в государственном кадастре недвижимости в качестве достоверных данных о кадастровой стоимости земельных участков для целей исчисления и уплаты земельного налога.

Руководствуясь сведениями, содержащимися в государственном кадастре недвижимости, ООО «Парус» уплатило земельный налог за 2015 год в размере 112 151 рубля за оба принадлежащих ему земельных участка. По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган, исходя из данных о величине кадастровой стоимости, указанных в постановлении администрации Тамбовской области от 28 ноября 2014 года № 1498 и не получивших отражение в государственном кадастре недвижимости, решением от 14 июня 2017 года об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения начислил обществу земельный

налог за 2015 год в сумме 513 637 рублей и пени в сумме 103 976 рублей. Решением управления Федеральной налоговой службы по Тамбовской области от 3 августа 2017 года названное решение налогового органа оставлено без изменения.

Решением Арбитражного суда Тамбовской области от 19 октября 2017 года, оставленным без изменения постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 декабря 2017 года и постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 5 апреля 2018 года, отказано в удовлетворении требования заявителя о признании решения налогового органа от 14 июня 2017 года недействительным. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 20 июня 2018 года ООО «Парус» отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Отказывая в признании недействительным решения налогового органа, арбитражные суды указали, что постановление администрации Тамбовской области от 28 ноября 2014 года № 1498 вступило в силу 28 декабря 2014 года, т.е. позже 16 декабря 2014 года – даты внесения в государственный кадастр недвижимости сведений о кадастровой стоимости земельных участков на основании решений комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости. Таким образом, суды пришли к выводу, что уполномоченный орган зафиксировал в государственном кадастре недвижимости ошибочную кадастровую стоимость, подлежащую применению с 1 января 2015 года.

По мнению ООО «Парус», оспариваемое законоположение не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 1, 2, 6 (часть 2), 8, 17 (часть 1), 18, 19, 34, 35 и 55 (часть 3), поскольку позволяет правоприменительным органам произвольно (не на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре недвижимости (государственном кадастре недвижимости) определять кадастровую стоимость, подлежащую учету при исчислении и уплате земельного налога.

Таким образом, с учетом требований статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», пункт 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации является предметом рассмотрения по настоящему делу в той мере, в какой на его основании в системе действующего правового регулирования решается вопрос о возможности возложения на налогоплательщика, добросовестно осуществившего исчисление и уплату земельного налога исходя из 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.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Данной обязанности корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию.

По смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания с обязанных

лиц и вместе с тем правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения. Именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П и от 3 июня 2014 года № 17-П, определения от 16 января 2009 года № 146-О-О, от 1 декабря 2009 года № 1553-О-П, от 1 марта 2012 года № 384-О-О и др.).

3. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации земельный налог является местным налогом (статья 15), устанавливается данным Кодексом (глава 31) и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (пункт 1 статьи 387); устанавливая налог, эти органы определяют налоговые ставки в пределах, предусмотренных данным Кодексом, порядок и сроки уплаты налога, а также налоговые льготы, основания и порядок их применения (пункт 2 статьи 387).

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено, что налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения; в свою очередь, кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации (статья 390). Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость, указанная в Едином государственном реестре недвижимости (ранее – государственном кадастре

недвижимости) по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (пункт 1 статьи 391). Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости (ранее – государственного кадастра недвижимости) о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования (пункт 3 статьи 391). Налоговым периодом признается календарный год (пункт 1 статьи 393).

При этом в соответствии с Федеральным законом от 13 июля 2015 года № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» Единый государственный реестр недвижимости является сводом достоверных систематизированных сведений об учтенном в соответствии с данным Федеральным законом недвижимом имуществе, о зарегистрированных правах на такое недвижимое имущество, основаниях их возникновения, правообладателях, а также иных сведений (часть 2 статьи 1). Государственный кадастровый учет недвижимого имущества представляет собой внесение в Единый государственный реестр недвижимости предусмотренных данным Федеральным законом сведений об объектах недвижимости (часть 7 статьи 1). Аналогичное регулирование было ранее закреплено Федеральным законом от 24 июля 2007 года № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости».

Таким образом, из находящихся в системной связи положений указанных федеральных законов следует, что федеральный законодатель однозначно и непротиворечиво определил существенный элемент налогового обязательства по земельному налогу – налоговую базу для налогоплательщиков-организаций как кадастровую стоимость земельного участка, указанную в Едином государственном реестре недвижимости (ранее – государственном кадастре недвижимости) по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Приведенное правовое регулирование, направленное на заблаговременное определение в достоверном государственном источнике

экономических показателей, необходимых для обложения земельным налогом, в полной мере согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой свобода предпринимательской деятельности в ее конституционно-правовом значении не предопределяет получение гарантированного результата от осуществления экономической деятельности, тем не менее она предполагает защиту от рисков, связанных с произвольными и необоснованными, нарушающими нормальный (сложившийся) режим хозяйствования решениями и действиями органов публичной власти. Налогоплательщик в целях организации планирования хозяйственной деятельности должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты в рамках расходов на осуществление экономической деятельности. Затраты на уплату фискальных платежей не должны носить внезапный характер, выступая в качестве непреодолимого препятствия для реализации экономической свободы (Постановление от 2 июля 2013 года № 17-П).

Вытекающие из Конституции Российской Федерации принципы юридического равенства и справедливости в правовом демократическом государстве требуют не только правовой определенности, но и предсказуемости правового регулирования, которое должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия к закону и действиям государства, предполагающий недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему правовых норм (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24 мая 2001 года № 8-П). Только в таком случае возникают предпосылки для конституционно-правового режима разумной стабильности условий хозяйствования, при котором налогоплательщики, действующие добросовестно, должны получать государственную защиту от рисков, создаваемых публичной властью, и в том числе от внезапных изменений налогового законодательства, не позволяющих налогоплательщикам своевременно подготовиться к изменяющимся условиям осуществления предпринимательской деятельности. Защита от подобных

рисков для субъектов предпринимательской деятельности, гарантируемой в статье 34 Конституции Российской Федерации, является составной частью конституционной обязанности государства по охране законом права частной собственности (статья 35, часть 1, Конституции Российской Федерации).

В свою очередь, 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.

4. В силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в ряде его решений, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и не в виде простого перечня, а как элементы системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику во многом предопределяются объективными закономерностями их экономической деятельности. При этом Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из того, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, как это следует в том числе из пункта 3 его статьи 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» (Постановление от 11

июля 2017 года № 20-П; определения от 1 октября 2009 года № 1269-О-О, от 1 декабря 2009 года № 1484-О-О и др.).

В частности, 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 (определения от 3 июля 2014 года № 1555-О, от 16 июля 2015 года № 1769-О и № 1790-О, от 25 октября 2016 года № 2207-О и др.).

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 (часть 2 статьи 3 Федерального закона от 3 июля 2016 года № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке», статьи 3, 20 и глава III¹ Федерального закона от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», пункт 3 Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости объектов недвижимости (ФСО № 4)» (утвержден приказом Минэкономразвития России от 22 октября 2010 года № 508).

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 (постановление администрации Тамбовской области от 28 ноября 2014 года № 1498 и решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 12 декабря 2014 года № 48 и № 49, установившие кадастровую стоимость земельных участков равной рыночной), 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 (статьи 11 и 12).

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. Между тем в соответствии с письмом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 2015 года № 03-05-04-02/38796 при администрировании земельного налога налоговые органы должны руководствоваться информацией, содержащейся в государственном кадастре недвижимости, а в соответствии с пунктом 7 статьи 3 Налогового

кодекса Российской Федерации все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Таким образом, 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.

Придание оспариваемому законоположению смысла, противоположного выявленному Конституционным Судом Российской Федерации, означало бы предоставление в нарушение требований статей 15 (часть 2), 18, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации налоговым органам полномочий, позволяющих определять налоговую базу по земельному налогу вопреки императивным положениям налогового законодательства и тем самым неправомерно ограничивать права налогоплательщиков.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47¹, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 87 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

П О С Т А Н О В И Л :

1. Признать пункт 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации, как не предполагающий – по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования – возможности 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.

Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

2. Правоприменительные решения, принятые по делу общества с ограниченной ответственностью «Парус», подлежат пересмотру в установленном порядке с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении.

3. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

4. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой

информации» (www.pravo.gov.ru). Постановление должно быть опубликовано также в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 13-П