

По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Омскшина"

Постановление · № 17-П · от 02.07.2013 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Омскшина"

город Санкт-Петербург 2 июля 2013 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, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, 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, 47-1, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ОАО "Омскшина". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Н.С.Бондаря, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Заявитель по настоящему делу - ОАО "Омскшина" оспаривает конституционность положения пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных данной статьей (абзац первый), и положений статьи 391 данного Кодекса, регулирующей порядок определения налоговой базы по земельному налогу.

1.1. Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Омской области решением от 14 сентября 2010 года отказала ОАО "Омскшина" в уменьшении суммы земельного налога за 2008 год на 42 047 642 руб. и определении налоговых обязательств по земельному налогу за этот год в ином (меньшем) размере. При этом инспекция руководствовалась данными о кадастровой стоимости принадлежащих ОАО "Омскшина" земельных участков, содержащимися в постановлении Правительства Омской области от 19 декабря 2007 года N 174-П "Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов города Омска в границах кадастрового района 55:36" (опубликовано 25 декабря 2007 года), в то время как ОАО "Омскшина", не применившее при исчислении земельного налога введенные указанным постановлением новые показатели кадастровой стоимости земельных участков, исходило из того, что для целей исчисления налоговой базы по земельному налогу эти показатели в

соответствии с пунктом 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации на начало налогового периода не вступили в силу и подлежат применению лишь с 1 января 2009 года.

Решением Арбитражного суда Омской области от 19 апреля 2011 года, оставленным без изменения постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28 ноября 2011 года и постановлением Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 апреля 2012 года, ОАО "Омскшина" в удовлетворении требования признать решение от 14 сентября 2010 года недействительным отказано, в том числе со ссылками на положения пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации.

В обоснование своей позиции арбитражные суды указали, что у заявителя имелась возможность исчислить и уплатить земельный налог за 2008 год надлежащим образом - в соответствии с доведенными до него сведениями о новых показателях кадастровой стоимости земельных участков, которые были утверждены правовым актом, опубликованным до начала налогового периода; положения пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливают общий порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, тогда как применительно к регулированию земельного налога в статье 396 данного Кодекса установлены особые сроки доведения до сведения налогоплательщиков кадастровой стоимости земельных участков, отличные от сроков, предусмотренных в пункте 1 его статьи 5; нормативные правовые акты органов исполнительной власти, направленные на определение кадастровой стоимости земельных участков, не регулируют налоговые правоотношения, а следовательно, на них не распространяется требование абзаца первого пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации. Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 9 августа 2012 года ОАО "Омскшина" отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для его пересмотра в порядке надзора.

1.2. Как следует из статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", проверяя по жалобе гражданина, объединения граждан конституционность законоположений, примененных в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, и затрагивающих конституционные права и свободы, на нарушение которых ссылается заявитель, Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление только по предмету, указанному в жалобе, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным при принятии решения основаниями и доводами, изложенными в жалобе. Несоответствие оспариваемых положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации статьям 1, 2, 8, 17, 19, 46, 55, 57 и 123 Конституции Российской Федерации ОАО "Омскшина" усматривает в том, что, допуская установление налоговой базы по земельному налогу правовыми актами органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, принимаемыми в соответствии с закрепленными земельным законодательством полномочиями, эти положения порождают неопределенность с точки зрения возможности распространения на такие акты правил о действии актов о налогах и сборах во времени, что приводит к возложению на плательщиков земельного налога налоговых обязательств без соблюдения установленных налоговым законодательством общих гарантий их прав и к нарушению конституционного принципа законного установления налогов и сборов.

Таким образом, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу являются положения пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой они служат основанием для решения вопроса о порядке вступления в силу нормативных правовых актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, устанавливающих кадастровую стоимость земельных участков,

применительно к отношениям, связанным с исчислением и уплатой земельного налога.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (статья 71, пункт "з"); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3).

Законодатель, к компетенции которого, по смыслу названных положений Конституции Российской Федерации, относится нормативно-правовое регулирование налогов и сборов, обладает достаточно широкой дискрецией в выборе конкретных направлений и содержания налоговой политики, однако свобода его усмотрения при решении этих вопросов ограничивается общими и специальными конституционными принципами, которые предопределяют обращенные к нему при установлении правового регулирования требования, в частности в сфере экономических отношений.

Так, вытекающие из Конституции Российской Федерации принципы юридического равенства и справедливости, на которых основано осуществление прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации как правовом демократическом государстве, в том числе экономическая свобода личности, по смыслу ее статей 1, 2, 6 (часть 2), 8, 17 (часть 1), 18, 19, 34, 35 и 55 (часть 3), обуславливают необходимость правовой определенности и связанной с нею предсказуемости законодательного регулирования в области налоговых отношений, которое должно обеспечивать разумное согласование конституционных ценностей, в частности касающихся реализации фискального интереса и связанных с ним иных публично значимых интересов государства, с одной стороны, и создания максимально благоприятных условий для развития экономической системы в целом на основе стабильности гражданского оборота и поддержания достаточно высокого уровня взаимного доверия между всеми его участниками - с другой.

Возлагая на граждан обязанность платить законно установленные налоги и сборы, Конституция Российской Федерации вместе с тем гарантирует защиту их прав в тех случаях, когда налоги не являются законно установленными либо когда закону, устанавливающему новые налоги или ухудшающему положение налогоплательщиков, придается обратная сила. Конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков (статья 57 Конституции Российской Федерации), имеет гарантирующее значение во взаимоотношениях личности и публичной власти в финансово-налоговой сфере и призвано обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения. Это означает, что недопустимо не только придание таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в самом законе, но и принятие законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года N 13-П).

Кроме того, в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными в ряде его решений (постановления от 30 января 2001 года N 2-П, от 19 июня 2003 года N 11-П и др.), в силу конституционного императива законности установления налогов и сборов предъявляются требования не только к форме, процедуре принятия и содержанию соответствующих актов, но и к порядку их введения в действие. Этим обуславливается необходимость определения законодателем разумного срока, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из статей 8 (часть 1) и 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации. Хотя экономическая свобода 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, в том числе от таких изменений налогового регулирования, которые не позволяют соответствующим субъектам экономической деятельности своевременно адаптироваться к новым условиям. 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. Изменение налоговых правил до истечения разумного срока с момента опубликования правового акта, которым вносятся изменения в налоговое регулирование, приводило бы к нарушению конституционных принципов, на которых основана экономическая система и правовой статус субъектов экономической деятельности.

При этом действие критериев, вытекающих из конституционного принципа законности установления налогов и сборов, не ограничивается правовыми актами, которые в конкретной системе правового регулирования прямо отнесены к законодательству о налогах и сборах, - они имеют сферу применения, определяемую в соответствии с предназначением нормативных правовых актов в механизме гарантирования прав налогоплательщиков. Исходя из этого предусмотренные в статье 57 Конституции Российской Федерации гарантии оказывают воздействие на все отношения, связанные с установлением налогов и сборов, безотносительно к формально-отраслевой принадлежности тех правовых средств, которые в целях налогового регулирования (установления налогов и сборов) используются законодателем.

Из приведенных положений Конституции Российской Федерации и основанных на них правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации следует, что конституционные гарантии прав граждан и их объединений как налогоплательщиков предполагают особый порядок вступления в силу всех нормативных правовых актов, которыми на них возлагается обязанность платить соответствующие налоги и сборы, что имеет значение как для актов, непосредственно относящихся к законодательству о налогах и сборах, так и для актов иной отраслевой принадлежности, если законодатель допускает их использование для целей налогообложения, - в той их части, в какой они влияют на содержание налоговой обязанности.

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 и Санкт-Петербурга) (пункт 1 статьи 387); устанавливая налог, эти органы определяют налоговые ставки в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, порядок и сроки уплаты данного 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 определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации (статья 390); налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом; налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования (пункты 1 и 3 статьи 391); налоговым периодом признается календарный год (пункт 1 статьи 393).

В силу статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель; органы

исполнительной власти субъектов Российской Федерации утверждают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу) (пункт 2).

3.1. Применительно к определению налоговой базы по земельному налогу вопросы действия актов законодательства о налогах и сборах во времени уже являлись предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации.

Развивая в Определении от 3 февраля 2010 года N 165-О-О правовую позицию, выраженную в Постановлении от 30 января 2001 года N 2-П, Конституционный Суд Российской Федерации указал следующее.

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. 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 N 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации".

Касаясь оценки нормативного содержания абзаца первого пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу о том, что это законоположение предполагает вступление в силу акта законодательства о налогах по крайней мере не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (Определение от 8 апреля 2003 года N 159-О); оговорка "по крайней мере" не означает отсутствие и необязательность соблюдения иных условий вступления в силу указанных актов (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17 ноября 2011 года N 1571-О-О). Следовательно, оно не может препятствовать применению судами при рассмотрении конкретных дел положений статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации в более благоприятном для налогоплательщиков смысле, в том числе с учетом разъяснений Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, который в постановлении Пленума от 28 февраля 2001 года N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указал: при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах необходимо исходить из того, что на основании пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта (пункт 3).

3.2. 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.

В связи с этим в Определении от 3 февраля 2010 года N 165-О-О Конституционный Суд Российской Федерации на основании сохраняющих свою ранее принятых решений, в том числе постановлений от 8 октября 1997 года N 13-П, от 30 января 2001 года N 2-П, от 19 июня 2003 года N 11-П и Определения от 8 апреля 2003 года N 159-О, пришел к выводу об отсутствии неопределенности в вопросе о соответствии Конституции Российской Федерации положений пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации, находящихся во взаимосвязи с нормами статьи 390 и пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации, в той части, в какой на их основании в правоприменительной практике решается вопрос о распространении на нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, направленные на регулирование кадастровой стоимости земельных участков, особого порядка вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Названное Определение Конституционного Суда Российской Федерации, а значит, и сформулированная в нем в порядке конкретизации ранее принятых решений правовая позиция относительно смысла соответствующих законоположений, сохраняет свою силу и является общеобязательным.

Соответственно, оспариваемые заявителем по настоящему делу законоположения не могут истолковываться и применяться в правоприменительной практике, включая практику арбитражных судов, без учета приведенной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, как того требуют взаимосвязанные положения статьи 6 и части пятой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

4. 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.

Этим не исключается возможность для федерального законодателя в рамках совершенствования правового регулирования обложения земельным налогом установить с учетом настоящего Постановления специальные, уточняющие правила, касающиеся порядка вступления в силу нормативных правовых актов, определяющих налоговую базу по этому налогу.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 6, частью второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 78, 79 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 положения пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения 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 определен в Налоговом кодексе Российской Федерации для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл указанных положений Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

2. Правоприменительные решения по делу открытого акционерного общества "Омскшина", если они вынесены на основании положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке, при условии что для этого нет иных препятствий.

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
N 17-П