

по делу о проверке конституционности подпункта 12 пункта 2 статьи 346-43 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.Н.Петрова

Постановление · № 4-П · от 26.01.2023 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности подпункта 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.Н.Петрова

город Санкт-Петербург 26 января 2023 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Г.А.Гаджиева, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова,

руководствуясь статьей 125 (пункт "а" части 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 подпункта 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации .

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданина М.Н.Петрова. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

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

установил:

1. В силу подпункта 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 23 ноября 2020 года № 373-ФЗ , патентная система налогообложения использовалась в отношении такого вида предпринимательской деятельности, как ремонт жилья и других построек (в действующей редакции: реконструкция или ремонт существующих жилых и нежилых зданий, а также спортивных сооружений).

1.1. Законом Московской области от 6 ноября 2012 года № 164/2012-ОЗ "О патентной системе налогообложения на территории Московской области" на территории Московской области введена в действие патентная система налогообложения с возможностью ее использования в том числе в отношении такого вида деятельности, как ремонт жилья и других построек (Законом Московской области от 24 февраля 2021 года № 17/2021-ОЗ эта формулировка приведена в соответствие с актуальной редакцией Налогового кодекса Российской Федерации).

Заявитель по настоящему делу - гражданин М.Н.Петров, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя на территории Чувашской Республики - Чувашии, с 4 июня 2015 года использовал упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доход" и имел патенты на право использования патентной системы налогообложения с 1 октября по 31 декабря 2016 года и с 1 января по 31 декабря 2017 года на территории Московской области в отношении названного вида деятельности. По результатам выездной налоговой проверки за период

с 1 января 2015 года по 31 декабря 2017 года инспекция Федеральной налоговой службы по городу Чебоксары приняла решение о привлечении М.Н.Петрова к ответственности за налоговое правонарушение, предложив ему, в частности, уплатить доначисленный налог по упрощенной системе налогообложения (2 105 713 руб.), пени (301 987,59 руб.) и штраф (105 285,65 руб.). Налоговый орган пришел к выводу, что предприниматель не имел права использовать патентную систему налогообложения в отношении доходов от сделок с рядом юридических лиц, поскольку выполненные им работы являлись строительными и не попадали под полученные патенты по виду деятельности "ремонт жилья и других построек". Вышестоящий налоговый орган оставил жалобу на это решение без удовлетворения.

Решением Арбитражного суда Чувашской Республики - Чувашии от 5 ноября 2020 года М.Н.Петрову отказано в удовлетворении заявления о признании решения налогового органа недействительным, с чем согласились арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций. Суды исходили из того, что выполненные предпринимателем отделочные и строительно-монтажные работы на вновь возводимых объектах нельзя отнести к работам по ремонту, а также из отсутствия в деле доказательств выполнения М.Н.Петровым работ на объектах, связанных с проживанием граждан (предназначенных для обслуживания жилья). В обоснование принятых решений суды, среди прочего, ссылались на пункт 20 утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 4 июля 2018 года (т.е. по завершении проверенного налоговым органом периода) Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, согласно которому патентная система налогообложения может использоваться лишь применительно к деятельности по ремонту объектов, связанных с проживанием граждан.

Судья Верховного Суда Российской Федерации отказал в передаче кассационной жалобы М.Н.Петрова для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам этого суда (определение от 16 сентября 2021 года), с чем согласился заместитель Председателя Верховного Суда Российской Федерации (письмо от 11 ноября 2021 года).

1.2. По мнению заявителя, подпункт 12 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации в оспариваемой им редакции не соответствует статье 57 Конституции Российской Федерации об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, поскольку в силу неопределенности своего содержания порождает на практике неоднозначное истолкование, а значит, возможность произвольного применения и не позволяет налогоплательщику прогнозировать налоговые последствия осуществляемой им предпринимательской деятельности.

По смыслу пункта 4 части первой статьи 43 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации проверяет конституционность действующих нормативных актов и отказывает в принятии жалобы к рассмотрению, если акт, конституционность которого оспаривается, отменен или утратил силу, за исключением случаев, когда он продолжает применяться к правоотношениям, возникшим в период его действия. Примененная в деле заявителя редакция оспариваемой им нормы утратила силу с 1 января 2021 года в связи со вступлением в силу Федерального закона от 23 ноября 2020 года № 373-ФЗ, изложившего эту норму в новой редакции, предусматривающей возможность использования патентной системы налогообложения в отношении деятельности по реконструкции или ремонту существующих жилых и нежилых зданий, а также спортивных сооружений. Вместе с тем в силу абзаца второго пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации по общему правилу в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Следовательно, возможность применения оспариваемой редакции подпункта 12 пункта 2 статьи 346.43 данного Кодекса к отношениям, возникшим до 1 января 2021 года, не исчерпана, а потому утрата ею силы не препятствует рассмотрению настоящего дела.

Таким образом, с учетом требований статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" подпункт 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в оспариваемой редакции является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой на его основании разрешается вопрос о возможности использования патентной системы налогообложения налогоплательщиком, получившим патент на осуществление предпринимательской деятельности по ремонту жилья и других построек, в отношении деятельности по выполнению работ в помещениях во вновь возводимых (вновь возведенных) объектах, а также в зависимости от предназначения помещений, в которых выполняются работы.

2. Обращаясь к вопросам налогообложения, Конституционный Суд Российской Федерации отмечал, что предусмотренная статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой характер. Это обусловлено природой государственной власти, пониманием налогов в качестве элемента финансовой основы деятельности государства. Налоговые отношения базируются на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон. Налогоплательщик не вправе по своему усмотрению распорядиться той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, а органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскать с лица причитающиеся налоговые суммы (постановления от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 14 июля 2005 года № 9-П и др.).

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов в его взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговая обязанность должна пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это предусмотрено законом, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания и одновременно - правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, касающейся изъятия денежных средств (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П, от 3 июня 2014 года № 17-П, от 6 июня 2019 года № 22-П, от 19 декабря 2019 года № 41-П и др.). Поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым - в основные права и свободы, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и вместе с тем не создавались бы условия для нарушения их прав, а также прав и законных интересов других лиц (постановления от 14 июля 2005 года № 9-П, от 8 декабря 2017 года № 39-П и др.). Кроме того, свобода предпринимательства в ее конституционно-правовом значении не предопределяет получения гарантированного результата от экономической деятельности, но предполагает защиту от рисков, вызванных 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 (Постановление от 2 июля 2013 года № 17-П).

По смыслу статей 57, 71 (пункт "з") и 75 (часть 3) Конституции Российской Федерации нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь при этом конституционными принципами регулирования данных

отношений (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П , Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2009 года № 939-О-О). Как следует из ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 31 мая 2018 года № 22-П , от 15 февраля 2019 года № 10-П , от 6 июня 2019 года № 22-П и др.), налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления налога. Налоговый закон в его экономических основаниях может быть ориентирован на разные характеристики облагаемых объектов и обстоятельств хозяйственной деятельности (Постановление от 12 ноября 2020 года № 46-П).

2.1. Федеральным законом от 25 июня 2012 года № 94-ФЗ раздел VIII 1 "Специальные налоговые режимы" Налогового кодекса Российской Федерации дополнен главой 26 5 "Патентная система налогообложения". Как следует из пояснительной записки к соответствующему законопроекту, его цель - налоговое стимулирование малого предпринимательства на основе совершенствования упрощенной системы налогообложения индивидуальных предпринимателей с использованием патента. Планировалось, что принятие закона позволит решить ряд проблем, сдерживающих развитие патентной системы налогообложения, в частности устранить конкуренцию с системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, повысить заинтересованность муниципальных образований в стимулировании легализации и развития на их территориях предпринимательской деятельности и в увеличении за счет этого доходов своих бюджетов.

В силу главы 26 5 Налогового кодекса Российской Федерации патентная система налогообложения устанавливается данным Кодексом , вводится в действие в соответствии с ним законами субъектов Российской Федерации, используется на их территориях индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством о налогах и сборах; использующие эту систему индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых она используется), налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении соответствующих видов предпринимательской деятельности, за исключением объектов налогообложения, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость), а также налога на добавленную стоимость, за исключением отдельных случаев (пункты 1, 10 и 11 статьи 346 43). Документом, удостоверяющим право на использование этой системы, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого данным Кодексом или законом субъекта Российской Федерации введена эта система; объектом налогообложения признается, по общему правилу, потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации; налоговая база определяется, по общему правилу, как денежное выражение потенциально возможного к получению годового дохода; налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов (статьи 346 45 , 346 47 , 346 48 и 346 50 данного Кодекса). Патентная система налогообложения используется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечень которых вводится законами субъектов Российской Федерации, притом что отдельные виды такой деятельности поименованы непосредственно в Налоговом кодексе Российской Федерации - в пункте 2 его статьи 346 43 , который неоднократно претерпевал изменения. До вступления в силу Федерального закона от 25 июня 2012 года № 94-ФЗ особенности использования этой системы налогообложения индивидуальными предпринимателями определяла статья 346 25.1 данного Кодекса , допуская в первоначальной редакции ее использование

индивидуальным предпринимателем, не привлекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, и осуществляющим один из предусмотренных той же статьей видов предпринимательской деятельности, в частности ремонт квартир (подпункт 38 пункта 2). Федеральным законом от 17 мая 2007 года № 85-ФЗ перечень видов деятельности, обуславливающих возможность использования этой системы, был изложен в новой редакции. При этом подпунктом 45 пункта 2 статьи 346 25.1 данного Кодекса к таким видам были отнесены ремонт и строительство жилья и других построек. После вступления в силу Федерального закона от 25 июня 2012 года № 94-ФЗ аналогичный перечень, содержащийся в пункте 2 статьи 346 43 указанного Кодекса, о строительстве жилья и других построек не упоминает.

2.2. 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 России как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, налог может считаться законно установленным, только если он введен законом, который в силу своей определенности, стабильности и особого порядка принятия может дать налогоплательщику достоверные сведения о его налоговой обязанности (постановления от 8 октября 1997 года № 13-П, от 11 ноября 1997 года № 16-П, от 27 мая 2003 года № 9-П, от 22 июня 2009 года № 10-П и др.). Конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают закрепление понятного и непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления от 22 июня 2009 года № 10-П и от 13 апреля 2016 года № 11-П). Поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что необходимые элементы налогообложения должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком размере он обязан платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах следует толковать в пользу налогоплательщика (пункты 6 и 7 статьи 3). Именно соблюдение предписаний о формальной определенности и полноте 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 уплатой налоговых сумм в бюджет (постановления от 23 мая 2013 года № 11-П, от 1 июля 2015 года № 19-П и др.). Расплывчатость же 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 данного Кодекса (постановления от 8 октября 1997 года № 13-П, от 11 ноября 1997 года № 16-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 20 февраля 2001 года № 3-П, от 14 июля 2003 года № 12-П, от 23 мая 2013 года № 11-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П и др.). Сказанное не исключает из правил налогообложения категорий, содержание которых в составе различных правоотношений определяет их корреспонденция с нормативно установленными критериями без полного перечисления элементов соответствующей категории, в том числе применительно к видам деятельности, со спецификой которых связаны особенности налогового обязательства (Постановление от 31 марта 2022 года № 13-П и Определение от 20 мая 2021 года № 879-О). Неясности же, выявляемые в процессе применения налоговой нормы в конкретных ситуациях, устраняются путем ее толкования правоприменительными органами, в том числе судами, которые должны обеспечивать необходимую степень определенности правового регулирования путем выявления не только содержания одного нормативного положения или системы нескольких положений, но и более сложных взаимосвязей правовых предписаний (постановления от 22 апреля

2013 года № 8-П , от 25 июня 2015 года № 16-П , от 24 марта 2017 года № 9-П и др.). Посредством этого может быть обеспечено конституционно-правовое требование определенности правового регулирования (постановления от 11 ноября 2003 года № 16-П , от 14 апреля 2008 года № 7-П , от 5 марта 2013 года № 5-П , от 23 мая 2013 года № 11-П и др.).

3. Предпринимательская деятельность по своей природе является рискованной. При этом, с одной стороны, провозглашенный в статье 8 (часть 1) Конституции Российской Федерации принцип свободы экономической деятельности и корреспондирующая ей обязанность публичных властей принимать меры для обеспечения этой свободы, роль предпринимательства в экономической жизни обуславливают необходимость его поддержки и стимулирования государством, включая введение разного рода налоговых режимов, предусматривающих предоставление преимуществ в зависимости от вида деятельности и особенностей ее осуществления. С другой же стороны - с учетом влияния предпринимательства, порой существенного, на интересы множества лиц, его особого публично-правового значения - при одновременной экономической и иной поддержке со стороны государства и общества стандарт осмотрительности и заботливости, равно как и в целом стандарт добросовестности при уяснении правовых положений лицом, занимающимся предпринимательской деятельностью и тем более рассчитывающим на получение нормативно установленных привилегий, должен повышаться. Касаясь специальных налоговых режимов, Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что применение налогоплательщиком, имеющим статус индивидуального предпринимателя, специального режима налогообложения, как правило, связано с уменьшением общего размера налоговых обязательств и созданием более благоприятных условий для ведения налоговой отчетности. Это требует соблюдения положений закона, которые должны быть известны налогоплательщику, обратившемуся в налоговый орган с заявлением о получении патента (определения от 21 мая 2015 года № 1036-О и от 26 января 2017 года № 49-О), и, во всяком случае, предполагает ответственное отношение с его стороны к содержанию таких положений, выявление их смысла и соотнесение между собой упомянутых в нормах понятий. Не исключается и обращение налогоплательщика в финансовый, налоговый или другой уполномоченный орган государственной власти для получения письменных разъяснений о порядке исчисления и уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, тем более что выполнение соответствующих разъяснений в силу прямого указания налогового закона при соблюдении предусмотренных им условий является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, а также исключает начисление пени на сумму недоимки (подпункт 3 пункта 7 статьи 75 и подпункт 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации). Налоговый кодекс Российской Федерации , предусматривая, что отношения по взиманию налогов и сборов регулируются законодательством о налогах и сборах (статьи 1 и 2), исходит из того, в частности, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в данном Кодексе , применяются в том значении, в каком они используются в соответствующих отраслях, если иное не установлено данным Кодексом (пункт 1 статьи 11). Соответственно, предполагается наличие в налоговом законодательстве норм, реализация которых зависит от регулирования, содержащегося в иных отраслях законодательства, и не исключается наличие норм, использующих понятия других отраслей в собственно налоговом смысле. Несмотря на то что по общему правилу приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается налоговому законодательству, при отсутствии возможности определить их содержание путем системного толкования положений налогового законодательства допускается, как указал Конституционный Суд Российской Федерации, использование норм иных отраслей с учетом того, что смысл, содержание и применение законов определяются непосредственно действующими правами и свободами человека и гражданина (определения от 8 июня 2004 года № 228-О, от 18 января 2005 года № 24-О и др.). Что же касается бланкетных норм, то конституционность такой конструкции не ставится под сомнение даже для

норм, несоблюдение которых влечет уголовную ответственность, если их содержание может быть установлено при обращении к подзаконным актам (постановления от 27 мая 2003 года № 9-П, от 31 марта 2011 года № 3-П, от 14 февраля 2013 года № 4-П, от 17 июня 2014 года № 18-П и др.).

3.1. Отдельные понятия, используемые в оспариваемой норме, раскрываются в действующем законодательстве и документах, имеющих значение для правовой практики.

Градостроительный кодекс Российской Федерации, действовавший и в период осуществления заявителем по настоящему делу соответствующей деятельности, предусматривает, в частности, что ремонт объектов капитального строительства (за исключением линейных объектов) - это именно замена и (или) восстановление в том числе строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций (пункт 14.2 статьи 1). Аналогичное определение ремонта как деятельности, направленной на восстановление эксплуатационных характеристик постройки, а не на создание нового объекта, можно найти и в иных нормативных актах: в Федеральном законе от 21 июля 2007 года № 185-ФЗ "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства" (пункт 1 статьи 2), в Правилах содержания общего имущества в многоквартирном доме, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 2006 года № 491 (пункт 21), и т.д.

Общероссийский классификатор услуг населению ОК 002-93 (утвержден постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 года № 163) предусматривал вид деятельности "ремонт и строительство жилья и других построек" (код 016000), деля его на два самостоятельных вида - "ремонт жилья и других построек" и "строительство жилья и других построек" - и раскрывая каждый через перечень отдельных услуг. К виду деятельности "ремонт жилья и других построек" (в том числе в один из периодов осуществления М.Н.Петровым спорной деятельности) были, в частности, отнесены такие услуги, как комплексный ремонт домов, квартир по заказам населения, частичный ремонт домов, квартир по заказам населения, ремонт садовых домиков, ремонт хозяйственных построек (сарая, навесов летних кухонь и др.) и т.д. Указанный классификатор отменен с 1 января 2017 года (приказ Росстандарта от 31 января 2014 года № 14-ст). Однако и после этой даты продолжал действовать ГОСТ Р 52059-2003 "Услуги бытовые. Услуги по ремонту и строительству жилья и других построек. Общие технические условия" (утвержден постановлением Госстандарта России от 28 мая 2003 года № 162-ст), который интерпретировал услуги по ремонту как ремонтно-строительные работы по восстановлению эксплуатационных характеристик малоэтажного жилища (дома, здания), квартир в жилых зданиях или других построек по индивидуальным заказам потребителя, притом что жильем признавались многоквартирные жилые дома, блокированные жилые дома, малоэтажное жилище и квартиры в жилом здании, а другими постройками - хозяйственные и вспомогательные постройки (пункты 3.2, 3.4 и 3.6).

Взамен названного ГОСТа утвержден ГОСТ Р 52059-2018 "Услуги бытовые. Услуги по ремонту и строительству жилья и других построек. Общие технические условия" с датой введения в действие 1 марта 2019 года (приказ Росстандарта от 8 августа 2018 года № 469-ст). Он определяет услуги по ремонту жилья и построек по индивидуальным заказам как результат деятельности исполнителей ремонтно-строительных работ по восстановлению эксплуатационных характеристик жилища и построек по индивидуальным заказам потребителя (пункт 3.3), жилье - как многоквартирные жилые дома, малоэтажные жилища, квартиры в жилом здании (пункт 3.1), постройки - как расположенные на индивидуальном земельном участке хозяйственные постройки, под которыми, в свою очередь, понимаются нежилые строения и сооружения для содержания домашнего скота и птицы, хранения кормов, хозяйственного инвентаря, сельскохозяйственной продукции, растений, а также вспомогательные нежилые строения и сооружения (рекреационные, бытовые, санитарно-технические бани, дворовые уборные, септики, теплицы, навесы, погреба, колодцы, помойные и компостные ямы, мусоросборники) и подобные сооружения (пункт 3.7).

При таком понимании "ремонт" означает восстановление эксплуатационных характеристик уже

существующего объекта, а не придание таких характеристик вновь возводимому объекту или его отдельным элементам по договору с застройщиком или подрядчиком (субподрядчиком). Такому подходу коррелирует то, что выполнение работ на объектах незавершенного строительства относится к строительным работам, а не к ремонтным, поскольку подобные работы направлены на восполнение элементов, недостающих для придания постройке эксплуатационных качеств и для завершения строительства с целью сдачи объекта в эксплуатацию. Между тем зачастую после ввода в эксплуатацию здания, строения (например, многоквартирного дома или иной жилой постройки) для использования его в качестве жилья необходимо проведение в соответствующих помещениях, предназначенных для последующего проживания граждан, отделочных и иных подобных работ. Приведение таких помещений в пригодное для проживания состояние, отвечающее предъявляемым их собственником (владельцем) требованиям, осуществляется на основании индивидуальных заказов населения (договоров с потребителями). Квалификация указанной деятельности в качестве ремонтных, монтажных, санитарно-технических или иных работ (услуг), в отношении которых согласно требованиям действующего в соответствующий период налогового законодательства во взаимосвязи с уточняющими его правовыми нормами могут применяться специальные налоговые режимы, осуществляется с учетом особенностей таких работ (услуг) в каждом конкретном случае. Равным образом не может являться единственным и достаточным основанием для отказа в квалификации работ в качестве ремонтных для целей применения подпункта 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в оспариваемой редакции то обстоятельство, что данные работы были осуществлены до ввода в эксплуатацию объекта капитального строительства - многоэтажного жилого дома, тем более что в случаях, предусмотренных законодательством, объектом оборота могут быть и объекты, процесс строительства которых не завершен, а кроме того, в рамках сложившихся правоотношений с застройщиком жилья или иным лицом у будущего собственника (пользователя) жилого помещения и до ввода объекта строительства в эксплуатацию может быть в определенных случаях возможность, принимая на себя определенный риск, заказывать работы по улучшению свойств помещения, с тем чтобы в как можно более короткий период со дня введения объекта в эксплуатацию использовать его для удовлетворения своих жилищных потребностей. Следовательно, при рассмотрении вопроса о том, являлись ли осуществленные работы ремонтными, правоприменительные органы не вправе ограничиваться формальным установлением того, был ли на момент их осуществления введен в эксплуатацию объект капитального строительства, а обязаны учитывать реальный характер и конкретное содержание таких работ.

3.2. При анализе подпункта 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в соответствующей редакции надо учитывать и то, что употребление в нем слов "и другие" очевидно относит жилье к постройкам, т.е. к объектам, являющимся результатом строительной деятельности и способным выступать в качестве объекта оборота. Например, по смыслу статьи 222 ГК Российской Федерации о самовольной постройке под постройкой может пониматься "здание, сооружение или другое строение". Пунктом 3 статьи 3 Федерального закона от 29 июля 2017 года № 217-ФЗ "О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" определен такой вид построек, как хозяйственные, - это сараи, бани, теплицы, навесы, погреба, колодцы и другие сооружения и постройки (в том числе временные), предназначенные для удовлетворения гражданами бытовых и иных нужд.

Кроме того, распространение патентной системы налогообложения на деятельность по ремонту любых построек (в том числе и тех, строительство которых не завершено) не нуждалось бы в таком уточнении, как "жилье". Достаточно было бы ограничиться термином "постройка", закрепив такую текстуальную форму, как "ремонт построек". Исходя из презумпции добросовестности законодателя (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2010 года № 22-П, от 5

июня 2012 года № 13-П и др.) использование уточняющего термина "жилье" может указывать на намерение придать подразумеваемым названной нормой постройкам дополнительные свойства: в данном случае это сужение видов построек до тех, которые или имеют существенные характеристики жилья, недостаточные, однако, для признания постройки пригодной для проживания, или непосредственно связаны с жильем (выполняют обслуживающую его функцию), но к таковому не относятся.

Изложенное соотносится и с позицией Верховного Суда Российской Федерации, выраженной в пункте 20 утвержденного его Президиумом 4 июля 2018 года Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26 2 и 26 5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства. Согласно этой позиции, по смыслу оспариваемой нормы патентная система налогообложения может использоваться при ведении деятельности по ремонту объектов, связанных с проживанием граждан (предназначенных для обслуживания жилья и т.п.). Названная норма, как свидетельствуют материалы дела М.Н.Петрова, трактуется правоприменительными органами в соответствии с приведенной позицией, т.е. как исключаящая в том числе применительно к периоду, в котором принимались решения в деле заявителя, использование патентной системы налогообложения в отношении деятельности по ремонту построек, не связанных с проживанием граждан. О неопределенности (тем более неустранимой) оспариваемого регулирования не свидетельствует и то обстоятельство, что в судебном истолковании подпункта 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации не исключена была, в том числе в период осуществления заявителем соответствующей деятельности, и такая его интерпретация, в силу которой патентная система налогообложения могла применяться в отношении ремонта любых строений (построек). Не говорит о том и отражение подобного подхода в ответах должностного лица Минфина России на индивидуальные запросы налогоплательщиков от 26 января 2015 года № 03-11-11/2173, от 14 мая 2018 года № 03-11-12/32175 и от 22 мая 2018 года № 03-11-12/34461, тем более что из жалобы М.Н.Петрова, а также из судебных решений по его делу не следует, что указанные ответы использовались им в обоснование своего права на использование патентной системы налогообложения. Кроме того, не усматривается, что пунктом 20 означенного Обзора осуществлено такое изменение практики применения оспариваемой нормы, которое послужило, в частности, основанием для конституционного истолкования, данного Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 28 ноября 2017 года № 34-П .

4. Таким образом, относя к сфере использования патентной системы налогообложения ремонт жилья и других построек, подпункт 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в оспариваемой редакции не препятствует возможности использования этой системы с учетом конкретного содержания осуществляемой деятельности (оказываемых услуг) и характеристик объектов, на которые она направлена.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 47 1 , 71, 72, 74, 75, 78, 79 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" , Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать подпункт 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 23 ноября 2020 года № 373-ФЗ , - как позволяющий налогоплательщику, получившему патент на осуществление деятельности по ремонту жилья и других построек, при проявлении обусловленных характером предпринимательской деятельности должных добросовестности, заботливости и осмотрительности использовать патентную систему налогообложения с учетом конкретного содержания осуществляемой деятельности (оказываемых услуг) и характеристик объектов, на которые она направлена, - соответствующим Конституции Российской Федерации.

2. В правоприменительной практике должно обеспечиваться применение подпункта 12 пункта 2 статьи 346 43 Налогового кодекса Российской Федерации в соответствии с его конституционным содержанием, выявленным 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).

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 4-П