

По делу о проверке конституционности пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества "Инкар", акционерных обществ "Лизинговая компания "КАМАЗ" и "Новая перевозочная компания"

Постановление · № 47-П · от 21.12.2018 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 25 статьи 381

Налогового кодекса Российской Федерации в связи с

жалобами закрытого акционерного общества "Инкар",

акционерных обществ "Лизинговая компания "КАМАЗ" и "Новая

перевозочная компания" город Санкт-Петербург 21 декабря 2018 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, 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 пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы ЗАО "Инкар", АО "Лизинговая компания "КАМАЗ" и АО "Новая перевозочная компания". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителями законоположение.

Поскольку все жалобы касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", соединил дела по этим жалобам в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика К.В.Арановского, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Согласно пункту 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики освобождаются от обложения налогом на имущество организаций в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением объектов движимого имущества, принятых на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями пункта 2 статьи 105-1 данного Кодекса взаимозависимыми (в редакции до вступления в силу Федерального закона от 28 декабря 2016 года № 475-ФЗ "О внесении изменений в статью 105-14 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации", дополнившего данную норму абзацем четвертым).

1.1. ЗАО "Инкар" приобрело в 2014 и 2015 годах у юридических лиц, являющихся по отношению к нему взаимозависимыми, объекты движимого имущества (транспортные средства), которые были приобретены контрагентами названного общества после 1 января 2013 года. По результатам

камеральной налоговой проверки за 2015 год ЗАО "Инкар" было привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на имущество. Придя к выводу об отсутствии оснований для применения обществом налоговой льготы, предусмотренной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, к движимому имуществу, налоговый орган решением от 25 августа 2016 года, оставленным без изменения решением Управления Федеральной налоговой службы по Белгородской области от 26 октября 2016 года, назначил ЗАО "Инкар" штраф и доначислил налог на имущество организаций.

Решением Арбитражного суда Белгородской области от 21 апреля 2017 года было отказано в удовлетворении требования заявителя о признании данного решения налогового органа недействительным. Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 3 августа 2017 года решение суда первой инстанции отменено частично: решение налогового органа признано незаконным в части доначисления налога на имущество организации по движимому имуществу, приобретенному налогоплательщиком в 2014 году; в части доначисления налога на имущество организаций в отношении движимого имущества, приобретенного в 2015 году, решение налогового органа признано законным. При этом суд пришел к выводу, что положение пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, вступившее в силу с 1 января 2015 года, не может быть распространено на отношения по уплате налога на имущество, переданное в период с 1 января 2013 года по 1 января 2015 года.

Постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 6 декабря 2017 года постановление суда апелляционной инстанции в части признания незаконным решения налогового органа отменено, также заявителю отказано в удовлетворении ходатайства о направлении запроса в Конституционный Суд Российской Федерации. При этом суд допустил возможность применения пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации к отношениям по уплате налога на имущество, переданное как после 1 января 2015 года, так и в период с 1 января 2013 года по 1 января 2015 года.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 29 марта 2018 года ЗАО "Инкар" отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

1.2. АО "Лизинговая компания "КАМАЗ", основным видом деятельности которого является в том числе лизинговая деятельность, приобретение и реализация транспортных средств, на регулярной основе приобретает у взаимозависимых (в том числе у ПАО "КАМАЗ") и невзаимозависимых лиц автотехнику, которую предоставляет в лизинг третьим лицам, при этом на период лизинга оставаясь собственником этой автотехники. По результатам камеральной налоговой проверки за I квартал 2016 года, придя к выводу о неправомерном применении АО "Лизинговая компания "КАМАЗ" налоговой льготы, предусмотренной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении движимого имущества, приобретенного у взаимозависимых лиц и принятого к учету после 1 января 2013 года, налоговый орган решением от 30 сентября 2016 года, оставленным без изменения решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан от 25 ноября 2016 года, доначислил обществу налог на имущество организаций.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 11 мая 2017 года, оставленным без изменения постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 июля 2017 года и Арбитражного суда Поволжского округа от 17 ноября 2017 года, требование заявителя о признании данного решения налогового органа недействительным частично удовлетворено. При этом суд посчитал обоснованным доначисление налога на имущество в отношении автотехники, хотя и произведенной после 1 января 2013 года, но формально приобретенной у взаимозависимых лиц. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 15 марта 2018 года АО "Лизинговая компания "КАМАЗ" отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

1.3. АО "Новая перевозочная компания" в результате реорганизации (в форме присоединения к нему другого юридического лица) приобрело объекты движимого имущества (полувагоны, вагоны-платформы, автомобили), которые были приняты на учет присоединяемым юридическим лицом после 1 января 2013 года и не являлись объектами налогообложения. По результатам камеральной налоговой проверки за 2015 год налоговый орган, придя к выводу о неправомерном применении АО "Новая перевозочная компания" налоговой льготы по налогу на имущество, установленной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении движимого имущества, принятого на учет после 1 января 2013 года в составе основных средств в результате реорганизации юридического лица, вынес решение от 30 июня 2016 года о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения и предложил уплатить доначисленный налог на имущество организаций, а также пени и штраф. Указанное решение налогового органа решением Федеральной налоговой службы от 11 октября 2016 года оставлено без изменения. Решением Арбитражного суда города Москвы от 23 мая 2017 года, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27 сентября 2017 года и Арбитражного суда Московского округа от 27 декабря 2017 года, отказано в удовлетворении требования заявителя о признании названного решения налогового органа недействительным. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 5 апреля 2018 года АО "Новая перевозочная компания" отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

1.4. По мнению заявителей, положения пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствуют статьям 6 (часть 2), 8, 19, 34, 35, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку их применение имеет разные экономические и правовые последствия для организаций при налогообложении имущества одной и той же категории в зависимости лишь от формальных условий (источников) его приобретения.

В соответствии со статьями 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации, проверяя по жалобе объединения граждан конституционность закона или отдельных его положений, примененных в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, и затрагивающих конституционные права и свободы, на нарушение которых ссылается заявитель, 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.

Соответственно, пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку его положения являются основанием для взимания налога на имущество организаций в отношении объектов движимого имущества, которые организация приобрела в порядке реорганизации (ликвидации) или же у взаимозависимых с нею лиц и приняла на учет в качестве основных средств после 1 января 2013 года, притом что указанные объекты движимого имущества были приняты на учет первоначальным (предыдущим) собственником после 1 января 2013 года (в том числе произведены после названной даты) и не признавались объектом налогообложения у первоначального (предыдущего) собственника до их передачи.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства, по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1

и 2) и 55 (часть 3), должно быть основано на конституционном принципе равенства, который исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера. Вместе с тем оно должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении конкретных налогов и определении параметров основных элементов налога, в том числе состава налогоплательщиков и объектов налогообложения, стоимостных и (или) количественных показателей, необходимых для определения налоговой базы, правил исчисления налога, а также оснований и порядка освобождения от налогообложения.

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.

2.1. Федеральным законом от 11 ноября 2003 года № 139-ФЗ "О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов" в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации введена глава 30 "Налог на имущество организаций", положениями которой в том числе определены объекты обложения налогом на имущество организаций (статья 374) и предусмотрены льготы по уплате организациями налога на имущество (статья 381).

Федеральным законом от 29 ноября 2012 года № 202-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" пункт 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации был дополнен в том числе подпунктом 8, в соответствии с которым не признавалось объектом налогообложения движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств. Изменения, введенные названным Федеральным законом, повлекли, кроме прочего, сокращение состава облагаемых налогом объектов имущества организаций, что, благодаря упрощению учета объектов налогообложения и снижению налоговой нагрузки, должно было способствовать поощрению налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях, стимулированию организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства, а также повышению спроса на них.

Федеральным законом от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" подпункт 8 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации был изложен в новой редакции, установившей, что не признаются объектами налогообложения объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, а статья 381 названного Кодекса была дополнена пунктом 25, предусматривавшим налоговую льготу в виде

освобождения от налогообложения организаций - в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением объектов движимого имущества, принятых на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями пункта 2 статьи 105-1 данного Кодекса взаимозависимыми.

При этом указанное правовое регулирование было предназначено для ограничения применения налогового поощрения к такому приобретению основных средств, которое не дает ожидаемых экономических последствий, а состоит в формальной передаче ранее приобретенного имущества путем реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также путем передачи имущества между взаимозависимыми лицами.

Правила, введенные Федеральным законом от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ, не вступая в противоречие с конституционными принципами законного и справедливого налогообложения, выводят из-под освобождения от налогообложения объекты имущества, хотя и поставленные организацией на учет после 1 января 2013 года, но приобретенные ею внутри группы взаимозависимых лиц, притом что оснащенность производства в этой группе не растет, и в целом группа взаимозависимых лиц не несет реальных затрат на поощряемые налоговым законом инвестиционные цели. Равным образом указанные правила исключают налоговую льготу для случаев, когда приобретение имущества обусловлено не инвестированием, которое поддерживает спрос на рынке, а, в первую очередь, переменами в структуре хозяйственных отношений, сопровождающими реорганизацию и ликвидацию юридических лиц.

Таким образом, с 1 января 2015 года (даты вступления в силу подпункта 8 пункта 4 статьи 374 в последней редакции и пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации) вновь было признано объектом налогообложения движимое имущество организаций, кроме включенного в первую и вторую амортизационные группы. Вследствие этого движимое имущество организаций, учтенное как основные средства за пределами двух указанных групп, снова стало налогооблагаемым, но условно, поскольку одновременно пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в порядке льготы освободил от налогообложения все движимое имущество, которое организация приняла как основные средства на учет с 1 января 2013 года, и ограничил распространение указанной льготы на объекты, принятые на учет в результате реорганизации либо ликвидации юридических лиц или вследствие передачи имущества между взаимозависимыми лицами.

2.2. Вместе с тем налоговые обязательства обусловлены экономической деятельностью, а их возникновению предшествует, как правило, вступление лиц в гражданские правоотношения, на которых и основаны налоговые обязательства и (или) с которыми они тесно связаны. Следовательно, законодательная дискреция в области налогообложения также обусловлена его связью с экономически значимой деятельностью налогоплательщиков, а потому и нормы налогового законодательства, определяя основания, порядок и условия налоговых изъятий в бюджет, находятся в объективной взаимосвязи с нормами гражданского законодательства, которое также составляет предмет ведения Российской Федерации (статья 71, пункт "о", Конституции Российской Федерации). При этом федеральный законодатель, осуществляя соответствующее правовое регулирование, обязан, по смыслу статей 8 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации, исходить не только из публичных интересов государства, связанных с его экономической безопасностью, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений, с тем чтобы соблюдалась соразмерность между требованиями интересов общества и необходимыми условиями защиты основных прав личности и обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей. Иное привело бы к неправомерному перенесению публично-правового метода регулирования, применяемого в налоговых отношениях, основанных на властном подчинении одной стороны другой, на гражданско-правовые отношения,

основанные на равенстве участников, и к произвольному ограничению свободы экономической деятельности хозяйствующих субъектов (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 20 февраля 2001 года № 3-П, от 14 июля 2003 года № 12-П, от 13 марта 2008 года № 5-П, от 23 декабря 2009 года № 20-П, от 1 марта 2012 года № 6-П, от 1 июля 2015 года № 19-П, от 24 марта 2017 года № 9-П и др.).

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

Применение пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в такой интерпретации имеет ограничительный эффект, поскольку удерживает хозяйствующих субъектов от участия в гражданском обороте, когда (и если) операции с движимым имуществом связаны с реорганизацией или ликвидацией юридических лиц либо им сопутствует взаимозависимость контрагентов.

Отказывая при таких условиях налогоплательщику в освобождении от уплаты налога, притом что в остальном такое освобождение, имея общий характер, общедоступно и действует равным образом для всех налогоплательщиков, названное законоположение сдерживает хозяйствующих субъектов в намерении быть как-либо причастными к реорганизации или ликвидации юридического лица либо состоять в такой взаимозависимости, которая законом не запрещена, не относится сама по себе к правонарушениям и не влечет ответственности, но приводит к имущественным потерям в налоговой сфере.

2.3. 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.).

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статьи 19, нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом его конституционно-правовой природы, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который применительно к сфере налогообложения подразумевает его равномерность, нейтральность и справедливость и исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера и возможность их различного применения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковые налоговые последствия и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П, от 25 декабря 2012 года № 33-П и др.).

Между тем из приведенного истолкования пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что применение его положений в отношении однородных объектов движимого имущества при одинаковых условиях, в том числе сроках его создания, времени приобретения, и

равнозначном экономическом использовании влечет отказ в применении налоговой льготы, прекращает ее действие и ставит объект под обложение налогом на имущество организаций лишь на том основании, что это движимое имущество перешло к кому-либо из группы взаимозависимых лиц либо поступило налогоплательщику вследствие реорганизации или ликвидации юридических лиц. При этом налоговое освобождение действует, если, в частности, указанное имущество остается в группе взаимозависимых лиц и она продолжает использовать его объекты с условием, что никто из участников группы их друг другу не передает.

В российской правовой системе реорганизация и ликвидация юридических лиц, а также взаимозависимость хозяйствующих субъектов и относящиеся к ним условия, признаки, процедуры, правовые последствия регулируются актами гражданского, антимонопольного и иного законодательства, в том числе Налоговым кодексом Российской Федерации, из положений главы 14-1 "Взаимозависимые лица. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации" которой не следует, в частности, что взаимозависимость противоправна. Взаимозависимость представляет собой распространенное правовое состояние (экономическое правоотношение), а его правовое определение и оформление являются предпосылкой налогового регулирования и контроля. Правомерная взаимозависимость во многих случаях объективно сопутствует установлению устойчивых хозяйственных связей, кооперации и сокращению издержек, специализации и распределению экономических ролей и управленческих функций среди участников рынка, таких как производители, дилеры, лицензиаты и т.п.

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

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

Это касается, в частности, заключения в ходе хозяйственной деятельности отдельных гражданско-правовых договоров между взаимозависимыми лицами. Принцип свободы договора предполагает добросовестность действий сторон, разумность и справедливость его условий, включая их соответствие действительному экономическому смыслу заключаемого соглашения. Гражданский кодекс Российской Федерации предусматривает, что граждане и юридические лица свободны в заключении договора (статья 421), и предполагает равенство, автономию воли и имущественную самостоятельность сторон договора, например договора финансовой аренды (лизинга), в силу которого арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору (лизингополучателю) это имущество за плату во временное владение и пользование,

возмещающая стоимость этого имущества за счет периодических лизинговых платежей (статьи 2, 614 и 665 ГК Российской Федерации ; статьи 2 и 11 Федерального закона от 29 октября 1998 года № 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)"). Из этого исходил Конституционный Суд Российской Федерации, имея в виду конституционные аспекты лизинга как одного из видов инвестиционной деятельности (Определение от 4 февраля 2014 года № 222-О).

Таким образом, прекращение действия налоговой льготы, обусловленное использованием в правомерной деятельности отдельно взятых законных средств (процедур, правил, форм), притом что с ее осуществлением не связано доказанное правонарушение или злоупотребление правом, не может быть признано пригодным (уместным) в защите конституционно значимых ценностей и, соответственно, пропорциональным целям такой защиты.

Следовательно, пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу не допускает указанных правоограничений в отношении добросовестных участников гражданского оборота, получивших в процессе реорганизации (ликвидации) и (или) заключения гражданско-правовых сделок движимое имущество, не подлежавшее налогообложению у первоначального (предыдущего) собственника. Более того, придание названному законоположению смысла, противоположного выявленному Конституционным Судом Российской Федерации, означает его применение с обратной силой в отношении объектов, учтенных в качестве основных средств с 1 января 2013 года до 1 января 2015 года, тогда как именно в этот период движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на соответствующий учет (в том числе произведенное после указанной даты), было без оговорок, т.е. полностью, изъято из числа объектов, облагаемых налогом на имущество организаций.

Согласно правовой позиции, сформулированной Конституционным Судом Российской Федерации в ряде решений (постановления от 24 октября 1996 года № 17-П , от 30 января 2001 года № 2-П , от 28 февраля 2006 года № 2-П и др.), по смыслу Конституции Российской Федерации, общим для всех отраслей права является принцип, согласно которому в правовом государстве закон, ухудшающий положение граждан (соответственно, и юридических лиц как особых объединений, созданных для реализации конституционных прав и свобод граждан), обратной силы не имеет; прямой запрет, касающийся придания закону обратной силы, сформулированный в статье 57 Конституции Российской Федерации, служит гарантией защиты прав налогоплательщиков и плательщиков иных обязательных по закону публичных платежей в бюджет, которые не должны выводиться из сферы действия статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепляющей на универсальной основе условия надлежащего установления налогов и сборов.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47-1, 71, 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 пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации, поскольку его положения - по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования - не предполагают обложения налогом на имущество организаций объектов движимого имущества, которые до совершения сделки между взаимозависимыми лицами, реорганизации или ликвидации юридических лиц не признавались объектом налогообложения у первоначального (предыдущего) собственника, только лишь в связи с принятием такого имущества на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи имущества между взаимозависимыми лицами.
2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.
3. Судебные акты, вынесенные в отношении закрытого акционерного общества "Инкар",

акционерного общества "Лизинговая компания "КАМАЗ" и акционерного общества "Новая перевозочная компания" на основании пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке.

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

5. 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

№ 47-П