



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф.Низамовой

город Санкт-Петербург

15 февраля 2019 года

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

с участием полномочного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации М.П.Беспаловой, полномочного представителя Совета Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации А.А.Клишаса, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.В.Кротова,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального

конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданки О.Ф.Низамовой. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Г.А.Гаджиева, объяснения представителей стороны, издавшей и подписавшей оспариваемый акт, выступления приглашенных в заседание полномочного представителя Правительства Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.Ю.Барщевского, а также представителей: от Министерства юстиции Российской Федерации – М.А.Мельниковой, от Генерального прокурора Российской Федерации – Т.А.Васильевой, от Федеральной налоговой службы – Е.М.Суховеева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Заявительница по настоящему делу гражданка О.Ф.Низамова оспаривает конституционность статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой налоговая база в отношении объектов обложения налогом на имущество физических лиц определяется исходя из их кадастровой стоимости, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 данной статьи; указанный порядок определения налоговой базы может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества; законодательный (представительный) орган государственной власти

субъекта Российской Федерации (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) устанавливает в срок до 1 января 2020 года единую дату начала применения на территории этого субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения с учетом положений статьи 5 данного Кодекса (пункт 1);

налоговая база в отношении объектов налогообложения, за исключением объектов, указанных в пункте 3 данной статьи, определяется исходя из их инвентаризационной стоимости в случае, если субъектом Российской Федерации не принято решение, предусмотренное абзацем третьим пункта 1 данной статьи (пункт 2);

налоговая база в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378² данного Кодекса, а также объектов налогообложения, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378² данного Кодекса, определяется исходя из кадастровой стоимости указанных объектов налогообложения (пункт 3).

1.1. Как следует из представленных Конституционному Суду Российской Федерации материалов, заявительница, у которой, согласно ее жалобе, на иждивении находятся трое малолетних детей, с 2013 года владеет на праве собственности жилым домом в городском округе – городе Барнауле (в селе Гоньба). В 2016 году территориальным налоговым органом в ее адрес было направлено требование об уплате налога на имущество физических лиц за 2015 год в сумме 47 572 рубля, рассчитанного исходя из инвентаризационной стоимости жилого дома в размере 3 171 466 рублей (с учетом коэффициента-дефлятора) с применением налоговой ставки, равной 1,5 процента от этой стоимости.

Заявительница, будучи несогласной с расчетом суммы налога на имущество физических лиц, оспорила требование налогового органа в суде. По ее мнению, если бы для расчета налога использовалась кадастровая стоимость жилого дома, которая согласно кадастровой справке о кадастровой стоимости объекта недвижимости по состоянию на 31 декабря 2015 года

составляет 2 873 674 рубля 88 копеек, то сумма налога составила бы лишь 2 874 рубля (т.е. существенно меньше начисленного), поскольку в таком случае применялась бы налоговая ставка 0,1 процента.

Решением Ленинского районного суда города Барнаула от 4 декабря 2017 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Алтайского краевого суда от 27 февраля 2018 года, было отказано в удовлетворении административных исковых требований О.Ф.Низамовой к территориальному налоговому органу о признании недействительным требования об уплате налога и пени и возложении обязанности произвести перерасчет суммы налога. Как указали суды, на уровне субъекта Российской Федерации – Алтайского края не принято решение об определении налоговой базы с учетом кадастровой стоимости объектов недвижимости, а потому налог на имущество физических лиц по установленным ставкам исчисляется исходя из инвентаризационной стоимости объектов налогообложения.

Согласно решению Барнаульской городской Думы от 7 ноября 2014 года № 375 «О налоге на имущество физических лиц на территории городского округа – города Барнаула Алтайского края» при суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения свыше 3 000 000 рублей применяется ставка налога на имущество физических лиц в размере 1,5 процента. В связи с этим, как отметили суды, отсутствуют основания для перерасчета суммы налога, подлежащего уплате заявительницей, с учетом кадастровой стоимости жилого дома и соответствующей ей налоговой ставки.

По мнению заявительницы, статья 402 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статье 6 (часть 2), поскольку позволяет субъекту Российской Федерации создавать условия для исчисления суммы налога на имущество физических лиц в повышенном размере (за счет более высокого диапазона ставок налога, рассчитываемых исходя из инвентаризационной стоимости объектов недвижимости). В результате этого, как полагает О.Ф.Низамова, на граждан

возлагается непосильная налоговая нагрузка, а также нарушается принцип равенства в налогообложении, поскольку в других субъектах Российской Федерации налог на имущество физических лиц определяется исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости с применением более низких налоговых ставок.

1.2. В силу статей 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», конкретизирующих статью 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации принимает к рассмотрению жалобу гражданина на нарушение его конституционных прав и свобод законом, примененным в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, если придет к выводу, что оспариваемые законоположения затрагивают конституционные права и свободы и что имеется неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли эти законоположения Конституции Российской Федерации. 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.

Как следует из приложенных к жалобе О.Ф.Низамовой судебных актов, пункт 3 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации при разрешении ее дела не применялся, в связи с чем производство по настоящему делу в этой части подлежит прекращению в силу пункта 2 статьи 43 и статьи 68 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации».

Соответственно, предметом рассмотрения по настоящему делу являются пункты 1 и 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой они в системе правового регулирования налога на имущество физических лиц служат нормативным основанием для

определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц и обусловленного применяемым способом определения налоговой базы размера налоговой ставки в тех субъектах Российской Федерации, в которых не утверждены в установленном порядке результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества и (или) не установлена единая дата начала применения на их территориях порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации относится к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов. Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Органы местного самоуправления утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливают местные налоги и сборы (статья 57; статья 72, пункт «и» части 1; статья 75, часть 3; статья 132, часть 1).

Федеральным законом, устанавливающим систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, является Налоговый кодекс Российской Федерации, в статье 3 которого закреплено, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения; при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога; налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер; они должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными (пункты 1–3).

При этом федеральный законодатель располагает достаточной свободой усмотрения при введении конкретных налогов: в частности, он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения такого обязательного элемента налогообложения, как налоговая база (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 10

июля 2017 года № 19-П и определения Конституционного Суда Российской Федерации от 20 декабря 2016 года № 2586-О, от 26 января 2017 года № 48-О и др.), а также исходя из специфики условий хозяйствования в определенных отраслях экономики, социальных и иных причин предусматривает более высокие или низкие налоговые ставки (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2009 года № 1023-О-О и от 28 марта 2017 года № 547-О).

В то же время Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что в силу статьи 19 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьей 57 налогообложение должно быть основано на конституционном принципе равенства, который исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера и возможность их различного применения. В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя 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 от 13 марта 2008 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П, от 25 декабря 2012 года № 33-П, от 3 июня 2014 года № 17-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 налогов и недопустимость их произвольного введения (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П и определения от 27 октября 2015 года № 2428-О, от 8 ноября 2018 года № 2796-О и др.).

3. До вступления в силу Федерального закона от 4 октября 2014 года № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» вопросы уплаты налога на имущество физических лиц, являющегося местным налогом, регулировались нормами Закона Российской Федерации от 9 декабря 1991 года № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», согласно которому налог исчислялся в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, умноженной на коэффициент-дефлятор (пункт 1 статьи 3).

Определение понятий «инвентаризационная стоимость» и «суммарная инвентаризационная стоимость» было дано Министерством Российской Федерации по налогам и сборам в Инструкции от 2 ноября 1999 года № 54 «По применению Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» (утратила силу в связи с изданием приказа Федеральной налоговой службы от 30 мая 2017 года № ММВ-7-21/490@). В соответствии с пунктом 3 названной Инструкции инвентаризационная стоимость – это восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги, а суммарная инвентаризационная стоимость – сумма инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения и расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу.

Согласно Порядку оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности (утвержден приказом Министерства архитектуры, строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации от 4 апреля 1992 года № 87), определение восстановительной стоимости строений и сооружений производится по сборникам укрупненных показателей восстановительной стоимости с ее последующим перерасчетом в уровень цен 1991 года по индексам и коэффициентам. Для расчета указанных коэффициентов рекомендуется

использовать соотношения показателей, отражающих динамику изменения стоимости продукции в строительстве и стройиндустрии (пункт 3.2.1). Инвентаризация строений, помещений и сооружений в натуре производится не реже одного раза в пять лет (пункт 1.4).

В свою очередь, коэффициент-дефлятор – это коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента-дефлятора, применяемого для целей соответствующих глав Налогового кодекса Российской Федерации в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Коэффициенты-дефляторы устанавливаются, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности и, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, подлежат официальному опубликованию не позднее 20 ноября года, в котором устанавливаются коэффициенты-дефляторы (абзац двадцать седьмой пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации).

В отношении налоговой базы по налогу на имущество физических лиц Конституционный Суд Российской Федерации ранее указал, что для исчисления суммы налога положения Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» устанавливают конкретную стоимостную характеристику облагаемого имущества в виде его инвентаризационной стоимости, рассчитываемой органами технической инвентаризации; следовательно, такой элемент налога, как налоговая база, в данном Законе определен (Определение от 24 ноября 2005 года № 493-О). Изменение же стоимостного показателя, на основе которого рассчитывается налоговая база по налогу на имущество физических лиц, т.е. замена

инвентаризационной стоимости имущества на его рыночную стоимость, относится к прерогативе законодателя, который, реализуя принадлежащие ему полномочия, обязан руководствоваться конституционными принципами равенства и справедливости и не допускать несоразмерности налогообложения.

Федеральным законом от 4 октября 2014 года № 284-ФЗ раздел X Налогового кодекса Российской Федерации был дополнен главой 32 «Налог на имущество физических лиц». В пояснительной записке к проекту данного Федерального закона отмечалось, что его целью является приближение оценки недвижимости для целей налогообложения к рыночной стоимости объектов недвижимости с применением методов массовой оценки на основе анализа рыночных цен. Согласно же заключению комитета Государственной Думы по экономической политике, предпринимательству и туризму от 7 июня 2004 года предполагалось также, что в результате введения местного налога на недвижимость, рассчитываемого исходя из оценочной стоимости, «будет обеспечено более справедливое распределение налогового бремени в сторону собственников элитного жилья».

В то же время после вступления в силу с 1 января 2015 года названного Федерального закона налоговая база в отношении объектов обложения налогом на имущество физических лиц продолжает определяться исходя из их инвентаризационной стоимости в случае, если субъектом Российской Федерации не принято решение об определении налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения (пункт 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года (статья 404 того же Кодекса), учитывая, что с указанной даты не проводится государственный технический учет объектов недвижимости и не рассчитывается их инвентаризационная стоимость.

Тем самым федеральный законодатель закрепил в Налоговом кодексе Российской Федерации для субъектов Российской Федерации в период до 1 января 2020 года (пункт 1 статьи 402) достаточно широкие полномочия по установлению порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц: исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения или исходя из их инвентаризационной стоимости, как это было предусмотрено ранее, притом что в пределах данного срока органами публичной власти должны быть приняты меры по завершению кадастровой оценки объектов недвижимого имущества.

Указанное переходное регулирование, действующее во времени по правилам, предусмотренным статьей 5 Налогового кодекса Российской Федерации для актов законодательства о налогах и сборах, само по себе не может рассматриваться как несовместимое с конституционным принципом равенства (статья 6, часть 2; статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации). К тому же Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что изменение законодателем ранее установленных условий должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также – в случае необходимости – предоставление гражданам возможности (в частности, посредством установления временного регулирования) в течение некоторого переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям (постановления от 29 января 2004 года № 2-П, от 17 июня 2013 года № 13-П и др.).

Вместе с тем предусмотренная федеральным законодателем возможность применения на территории разных субъектов Российской Федерации до 1 января 2020 года различных способов (показателей) определения такого элемента обложения налогом на имущество физических лиц, как налоговая база, исходя из инвентаризационной или кадастровой стоимости объектов недвижимости не должна приводить к тому, что

граждане, обладая сопоставимым по рыночной стоимости подлежащим налогообложению имуществом (тем более столь социально значимым, как жилье), оказывались бы лишь из-за этого обстоятельства в существенно различном положении применительно к размеру налоговой обязанности.

4. В соответствии со статьей 19 Федерального закона от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» приказом Минэкономразвития России от 7 июня 2016 года № 358 утверждены Методические указания о государственной кадастровой оценке, согласно которым, в частности, кадастровая стоимость представляет собой наиболее вероятную цену объекта недвижимости, по которой он может быть приобретен (пункт 1.2); при определении кадастровой стоимости используются методы массовой оценки; при проведении массовой оценки используются сравнительный и (или) затратный, и (или) доходный подходы к оценке (пункт 1.3). Сравнительный подход основан на сравнении цен сделок (предложений) по аналогичным объектам недвижимости; затратный подход основан на определении затрат, необходимых для приобретения, воспроизводства или замещения объекта оценки; доходный подход основан на определении ожидаемых доходов от использования объектов оценки (пункт 6.1). Такая оценка, среди прочего, учитывает местоположение объекта, его удаленность от рекреационных, инфраструктурных объектов и т.п. При этом государственная кадастровая оценка, по общему правилу, проводится по решению исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации не чаще одного раза в три года (в городах федерального значения – не чаще одного раза в два года) и не реже одного раза в пять лет, за исключением проведения внеочередной государственной кадастровой оценки (часть 1 статьи 6 и часть 1 статьи 11 Федерального закона от 3 июля 2016 года № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»).

Применительно к положениям земельного законодательства Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что действующее правовое регулирование не означает, что государственная кадастровая

оценка земель лишена экономических оснований и не связана с рыночной стоимостью земельных участков. Преимущество же применения рыночной стоимости земельных участков, определяемой в силу пункта 1 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации по правилам законодательства об оценочной деятельности, состоит, в частности, в том, что ее устанавливают в отношении конкретных земельных участков, а это предполагает большую точность по сравнению с массовой оценкой (Определение от 3 июля 2014 года № 1555-О). При этом как кадастровая стоимость, так и рыночная стоимость являются условными, но считаются достоверными и подлежат признанию не в силу состоявшегося согласования или доказанного факта уплаты цены по известной реальной сделке, а в силу закона. Имеющиеся же допустимые различия в методах оценки делают неизбежными не только несовпадение установленной на основании отчета оценщика стоимости с реальной ценой состоявшейся сделки, но и определенные расхождения между результатами разных оценок в отношении одного объекта недвижимости (Постановление от 5 июля 2016 года № 15-П).

Тем более, с учетом отличий методологического свойства в правилах проведения оценки объектов недвижимости, обусловленных различными экономическими задачами, на практике допустимы и достаточно распространены, хотя, как подтверждает дело заявительницы, не predetermined, существенные расхождения между инвентаризационной стоимостью объекта недвижимости, с одной стороны, и кадастровой или рыночной стоимостью этого же объекта – с другой.

Учитывая изложенное, в рамках действующего правового регулирования не предполагается возможности оспаривания (пересмотра) инвентаризационной стоимости объекта недвижимости с целью установления ее в размере, приближенном к рыночной стоимости. Такой вывод следует как из сущностных различий между инвентаризационной и кадастровой оценками, так и из содержания взаимосвязанных статьи 22 Федерального закона «О государственной кадастровой оценке» и статьи 24¹⁸ Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской

Федерации», устанавливающих в совокупности механизм такого пересмотра (применительно к кадастровой стоимости). Это приводит к различиям в правовых возможностях налогоплательщиков добиваться корректировки налоговой базы по налогу на имущество физических лиц путем ее определения исходя из рыночной стоимости в установленном порядке в зависимости от того, находится налогооблагаемый объект недвижимости в субъекте Российской Федерации, перешедшем к обложению налогом на имущество физических лиц исходя из его кадастровой стоимости, либо в регионе, в котором такая налоговая база, как и ранее, определяется исходя из инвентаризационной стоимости объектов недвижимости.

4.1. Во избежание нарушения прав налогоплательщиков, а следовательно, и связанных с этим конституционных принципов социального государства и равенства всех перед законом и судом (статья 7, часть 1; статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации) необходимо исходить не только из сравнения отдельных элементов налога, используемых в различных субъектах Российской Федерации, но и из сопоставления размеров налоговой обязанности в целом. Иными словами, имея в виду, что положения статьи 406 Налогового кодекса Российской Федерации по-разному регулируют размеры налоговых ставок по налогу на имущество физических лиц в зависимости от того, определяется налоговая база на основании инвентаризационной или кадастровой стоимости объекта налогообложения, необходимо учитывать как налоговую базу, так и ставки налога, а также – при наличии – налоговые льготы (вычеты).

Законодатель, устанавливая в течение переходного периода два способа определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц, в силу императивного по своей природе характера налоговых правоотношений не предполагает возможности выбора налогоплательщиком одного из них по собственному усмотрению.

В то же время Конституционный Суд Российской Федерации, не усматривая ранее нарушения конституционных прав и свобод граждан положениями Закона Российской Федерации «О налогах на имущество

физических лиц», исходил из того, что налогооблагаемая база по налогам на строения, принадлежащие физическим лицам, определяется как инвентаризационная стоимость, которая гораздо ниже рыночной стоимости (Определение от 6 декабря 2001 года № 258-О). Кроме того, Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что предусмотренные названным Законом Российской Федерации налоговые ставки имеют минимальный и максимальный пределы. Они дифференцированы законодателем в зависимости от инвентаризационной стоимости имущества и образуют прогрессивную шкалу налогообложения. Конкретные ставки данного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, предусмотренных указанным Законом Российской Федерации. Проверка же законности и обоснованности решений органов местного самоуправления не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации (Определение от 22 октября 2008 года № 810-О-О).

По смыслу статьи 406 Налогового кодекса Российской Федерации, в случае определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения (в частности, жилого дома) налоговые ставки по общему правилу устанавливаются в размере не более 0,1 процента, если его кадастровая стоимость не превышает 300 миллионов рублей (пункт 2). В силу статьи 408 этого Кодекса сумма налога за первые три налоговых периода с начала применения порядка определения налоговой базы в отношении объектов обложения налогом на имущество физических лиц исходя из их кадастровой стоимости исчисляется с применением понижающих коэффициентов – 0,2, 0,4 и 0,6 соответственно. Данная мера в совокупности с иными мерами, такими как налоговые льготы и налоговые вычеты, призвана не допустить резкого роста налоговой нагрузки, а ее установление подтверждает, что законодатель рассматривает налогообложение с использованием инвентаризационной стоимости как менее обременительное, по общему правилу, для налогоплательщика.

В случае же определения налоговой базы в отношении объектов обложения налогом на имущество физических лиц исходя из их инвентаризационной стоимости налоговые ставки устанавливаются органами местного самоуправления в пределах от 0,3 процента до 2 процентов, если суммарная инвентаризационная стоимость превышает 500 000 рублей (пункт 4 статьи 406 Налогового кодекса Российской Федерации). Применение значительных по размеру налоговых ставок в сочетании с предположительно небольшой величиной налоговой базы, определяемой исходя из инвентаризационной стоимости налогооблагаемого объекта (которая, как предполагается, многократно уступает по величине кадастровой или рыночной стоимости), было призвано способствовать достижению наибольшей справедливости и экономической обоснованности размера взимаемого налога на имущество физических лиц, что не расходится с предписаниями статьи 57 Конституции Российской Федерации, действующей во взаимосвязи с ее статьей 19, и вытекающими из них принципами соразмерности и нейтральности налогообложения.

4.2. Однако, когда инвентаризационная стоимость конкретного объекта недвижимости такова, что не подтверждается предположение законодателя о ее существенно более низкой стоимости (по сравнению с кадастровой или рыночной стоимостью), а муниципальными образованиями этого субъекта Российской Федерации реализовано право на установление размера налоговых ставок, которые значительно превышают пороговые значения налоговых ставок применительно к кадастровой стоимости объекта недвижимости, – притом что сама дискреция представительных органов муниципальных образований в вопросе определения конкретных размеров налоговых ставок по местным налогам в пределах предусмотренных законодательством о налогах и сборах ограничений не ставится под сомнение, – размер налогового бремени конкретных налогоплательщиков, исчисленный исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения, может оказаться существенно, а иногда и, как, например, в деле заявительницы, многократно, большим, чем исчисленный из

кадастровой стоимости этого объекта недвижимости, если бы таковая была установлена и применялась в соответствующем субъекте Российской Федерации.

При этом единственным обстоятельством, повлекшим такие последствия для налогоплательщика, будет, по существу, ничем не ограниченное – кроме предельного срока (1 января 2020 года), установленного Федеральным законом от 4 октября 2014 года № 284-ФЗ (часть 3 статьи 5) с учетом пункта 1 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации, – усмотрение органов государственной власти субъектов Российской Федерации.

5. Осуществляя правовое регулирование в налоговой сфере, законодатель обязан исходить из того, что в силу Конституции Российской Федерации права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов (статья 18), т.е. налогообложение не должно быть несоразмерным, с тем чтобы реализация гражданами конституционных прав не оказалась парализованной. При этом законодатель должен неукоснительно соблюдать принцип равенства перед законом и судом и принцип пропорциональности (статья 19, часть 1; статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), которыми ограничиваются пределы законодательного усмотрения при установлении, введении и взимании налогов.

Принимая во внимание, что наряду со всеобщностью и равенством налогообложения соразмерность является одним из проявлений принципа справедливости в налоговой сфере, сдерживающего неоправданные фискальные притязания государства, ограничение прав и свобод граждан может выражаться в несправедливом размере предъявленного к уплате налога на имущество физических лиц в том смысле, что этот размер, определенный с помощью инвентаризационной стоимости, существенно отличается (в большую сторону) от того, каким бы он был при его исчислении с учетом кадастровой стоимости объекта недвижимости и соответствующей налоговой ставки. Конституционно-правовая потребность

защиты прав налогоплательщиков в данном случае обусловлена тем обстоятельством, что, фактически признав несовершенство инвентаризационной стоимости для целей применения налога на имущество физических лиц и предусмотрев применение вместо нее кадастровой стоимости, законодатель все же допустил саму возможность продолжения применения инвентаризационной стоимости в отдельных субъектах Российской Федерации до 1 января 2020 года по их усмотрению, исходя из сложности и затратности процедуры государственной кадастровой оценки.

Законодательство Российской Федерации не исключает определения кадастровой стоимости конкретного объекта недвижимости в период до завершения в субъекте Российской Федерации кадастровой оценки: в случаях осуществления кадастрового учета в связи с образованием или созданием объекта недвижимости; при включении сведений в Единый государственный реестр недвижимости о ранее учтенном объекте недвижимости; при осуществлении кадастрового учета изменений уникальных характеристик объекта недвижимости или сведений об объекте недвижимости. Однако в таком случае кадастровая стоимость указанных объектов недвижимости определяется заново после утверждения результатов государственной кадастровой оценки на основе указанных результатов (статья 24¹⁹ Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», статья 16 Федерального закона «О государственной кадастровой оценке», приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 18 марта 2011 года № 113).

С учетом этого для недопущения существенного (во всяком случае – в два раза и более) различия в размере налога на имущество физических лиц (в отношении одного и того же объекта налогообложения за один и тот же налоговый период) в зависимости от разных показателей налоговой базы (инвентаризационной и кадастровой стоимости), а также соответствующих им размеров налоговых ставок, т.е. для недопущения ситуаций, свидетельствующих о несправедливом налогообложении имущества граждан, следует исходить из того, что, если применительно к конкретному

налогооблагаемому объекту недвижимости уже установлена кадастровая стоимость, хотя она еще официально не используется в субъекте Российской Федерации для целей налогообложения, в качестве приемлемого правового инструмента может рассматриваться применение такой стоимости (в отсутствие установленных в надлежащем порядке фактов ее недостоверности) с учетом соответствующего размера налоговой ставки. Если же кадастровая стоимость конкретного объекта недвижимости не определена, это не исключает применения взамен нее для целей налогообложения (по решению налогового органа, а при наличии спора – суда) рыночной стоимости соответствующего объекта, определенной в соответствии с требованиями нормативного регулирования оценочной деятельности. Отсутствие возможности исходить в указанных случаях из кадастровой (рыночной) стоимости и соответствующих ставок налога на имущество означало бы, в нарушение статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 6 (часть 2), 7, 19 (часть 1) и 55 (часть 3), недопустимое отступление от принципов равенства и справедливости в сфере налогообложения. Поэтому не должны являться препятствием к использованию для целей налогообложения кадастровой или рыночной стоимости объекта недвижимости неудобства, связанные с налоговым администрированием, поскольку цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 18 февраля 2000 года № 3-П, от 17 января 2018 года № 3-П и др.).

Таким образом, пункты 1 и 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они не исключают права налогоплательщика – в тех субъектах Российской Федерации, в которых не утверждены в установленном порядке результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества и (или) не установлена единая

дата начала применения на их территориях порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости, – требовать в индивидуальном порядке (при разрешении налогового спора), в целях исчисления суммы налога на имущество физических лиц, использования сведений об определенной в надлежащем порядке кадастровой (рыночной) стоимости этого имущества и соответствующего размера налоговой ставки в том случае, когда сумма налога, исчисленная налоговым органом исходя из инвентаризационной стоимости этого имущества, существенно превышает сумму налога, исчисляемую исходя из его кадастровой стоимости.

При этом такой порядок, направленный на выравнивание налоговой нагрузки на граждан, не предполагает дополнительного применения при перерасчете налоговой базы по налогу на имущество физических лиц в индивидуальном порядке понижающих коэффициентов (пункт 8 статьи 408 Налогового кодекса Российской Федерации), предназначенных для недопущения резкого роста размера налоговых обязательств у налогоплательщиков после исчисления налога на имущество с учетом кадастровой стоимости объектов недвижимости по сравнению с уровнем таких обязательств за предыдущий налоговый период, имея в виду, что в рассматриваемом аспекте речь идет об улучшении положения указанных налогоплательщиков в результате применения к ним нового порядка исчисления налога, а также что федеральным законодателем применение указанных понижающих коэффициентов связывается с моментом перехода субъекта Российской Федерации в целом на использование кадастровой стоимости в целях налогообложения.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 68, 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 не противоречащими Конституции Российской Федерации пункты 1 и 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку – по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования – они не исключают права налогоплательщика требовать в индивидуальном порядке (при разрешении налогового спора), в целях исчисления суммы налога на имущество физических лиц, использования сведений об определенной в надлежащем порядке кадастровой (рыночной) стоимости этого имущества и соответствующего размера налоговой ставки в том случае, когда сумма налога, исчисленная налоговым органом исходя из инвентаризационной стоимости этого имущества, существенно превышает сумму налога, исчисляемую исходя из его кадастровой стоимости.

2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл пунктов 1 и 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

3. Прекратить производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности пункта 3 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации.

4. Правоприменительные решения, принятые по делу гражданки Низамовой Ольги Фирдаусовны на основании пунктов 1 и 2 статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке.

5. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

6. 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

№ 10-П