**Обзор судебных актов, вынесенных Конституционным Судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года**

**Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном** **главой 21** **данного Кодекса для налогоплательщиков налога на добавленную стоимость.**

Налоговым кодексом Российской Федерации установлено, что суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случае если лицо не является налогоплательщиком налога на добавленную стоимость либо освобождено от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога (подпункт 3 пункта 2 статьи 170), в частности организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, по общему правилу, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (пункт 2 статьи 346.11).

В развитие указанных нормативных положений пунктом 6 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации урегулирован случай, когда соответствующие суммы налога на добавленную стоимость не были отнесены к расходам в рамках упрощенной системы налогообложения при выборе налогоплательщиком в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов. В связи с этим налогоплательщики получили возможность принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, подлежавшие отнесению, но не отнесенные ими к расходам при применении упрощенной системы налогообложения. Что же касается налогоплательщиков, находящихся на упрощенной системе налогообложения, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, то они не определяют расходы для целей налогообложения (статья 346.18), однако для них устанавливается меньшая налоговая ставка (статья 346.20).

Переходя в добровольном порядке к упрощенной системе налогообложения, налогоплательщики, по общему правилу, сами выбирают для себя объект налогообложения (пункт 1 статьи 346.11 и пункт 2 статьи 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации). Таким образом, они самостоятельно решают, когда и каким образом им выгоднее распорядиться принадлежащим им правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий (размера налоговой ставки, особенностей ведения налогового учета и последствий перехода на иную систему налогообложения).

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 22 января 2014 г. N 62-О.

**Положения** **пункта 2 статьи 275** **Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 16 мая 2007 года № 76-ФЗ) предусматривающие право налогового агента при выплате дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, вычесть сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем и предыдущем отчетном (налоговом) периоде распространяются лишь на один налоговый период - непосредственно предшествующий налоговому периоду, в котором принято решение о распределении дивидендов. При этом неучет этих дивидендов в составе налоговой базы периода их получения является лишь дополнительным, а не основным условием.**

В соответствии с Федеральным законом от 8 февраля 1998 года N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества; такое решение принимается общим собранием участников общества; часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества (пункты 1 и 2 статьи 28).

Любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном капитале этой организации Налоговый кодекс Российской Федерации для целей налогообложения признает дивидендом (пункт 1 статьи 43), а лиц, на которых в соответствии с данным Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации - налоговыми агентами (пункт 1 статьи 24), при этом для целей исчисления налога на доходы физических лиц к доходам от источников в Российской Федерации данный Кодекс относит дивиденды и проценты, полученные от российской организации (подпункт 1 пункта 1 статьи 208).

Соответственно, уменьшение налоговой базы по выплачиваемым дивидендам происходит при соблюдении следующих условий: во-первых, в общую сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом, не включаются дивиденды, ранее учтенные при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов (данное условие исключает возможность двойного вычета по дивидендам); во-вторых, в общую сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом, не включаются дивиденды, полученные в отчетных (налоговых) периодах, не являющихся предыдущими по отношению к периоду, в котором налоговым агентом распределяются дивиденды.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 5 марта 2014 г. N 590-О.

**Нарушение налоговым органом срока направления требования об уплате налога, предусмотренного пунктом 1 статьи 70 Налогового кодекса Российской Федерации, не влечет автоматического нарушения последующей процедуры взыскания соответствующего налога с налогоплательщика.**

В пункте 1 статьи 70 Налогового кодекса Российской Федерации федеральный законодатель, действуя в рамках своей дискреции, установил сроки направления требования налогоплательщику. Иные вопросы, связанные с исчислением сроков на принудительное взыскание налогов, данное законоположение не регулирует. При этом нарушение сроков, установленных статьей 70 Налогового кодекса Российской Федерации, не может приводить к увеличению сроков, установленных для принудительного взыскания налогов иными статьями данного Кодекса.

Следовательно, положения пункта 1 статьи 70 Налогового кодекса Российской Федерации, вопреки утверждению заявителя, не приводят к произвольному и неограниченному увеличению сроков для принудительного взыскания налогов, а потому не могут рассматриваться как нарушающие его конституционные права в указанном им аспекте.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 22 апреля 2014 г. N 822-О.

**Возмещение налогоплательщику сумм НДС за пределами трехлетнего срока, предусмотренного пунктом 2** **статьи 173** **Налогового кодекса Российской Федерации, возможно при наличии объективных препятствий, не позволивших ему осуществить возмещение в указанный срок.**

Сами по себе положения пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, являющиеся частью механизма правового регулирования отношений по взиманию налога на добавленную стоимость и устанавливающие отвечающий природе данного налога срок, в течение которого налогоплательщику предоставляется возможность возмещения из бюджета сумм превышения налоговых вычетов над суммой исчисленного налога, ставят налогоплательщиков в равные условия с точки зрения исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость.

Соответственно, возмещение налога на добавленную стоимость возможно, в том числе за пределами установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, и т.п.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 22 января 2014 г. N 63-О.

**Положения Налогового кодекса Российской Федерации не должны пониматься в правоприменительной практике как допускающие признание лица, которое не является плательщиком НДС и не выставляет покупателям счета-фактуры с выделенной в них суммой налога на добавленную стоимость, обязанным уплатить этот налог в бюджет только на том основании, что такое лицо, полагая необходимым использование общей системы налогообложения, указывало его в своей налоговой декларации, исчисляя при розничной реализации товаров (работ, услуг) сумму налога расчетным путем.**

**Реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам с учетом налога на добавленную стоимость в результате неправильного применения налогоплательщиком общей системы налогообложения, то это обстоятельство не порождает у него налогового обязательства перед государством и не влечет изъятия суммы налога в доход бюджета.**

Обязанность по выставлению счета-фактуры, как следует из статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, распространяется на всех плательщиков налога на добавленную стоимость в качестве безусловного требования, однако ее осуществление имеет специфику в случаях реализации товаров населению в розницу, что не предполагает дальнейшего использования покупателем уплаченных в составе цены товара сумм налога на добавленную стоимость для получения соответствующих налоговых вычетов. Исходя из этого пункт 6 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации предписывает включать в цену (тариф) товара (работы, услуги) при его реализации населению сумму налога на добавленную стоимость, не выделяя эту сумму на выставляемых ярлыках, ценниках, а также в чеках и в других документах, выдаваемых покупателю, а пункт 7 данной статьи приравнивает выдачу покупателю кассового чека или иного документа установленной формы при реализации товаров за наличный расчет населению к исполнению общих требований по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур, предусматривающих, в частности, необходимость выделения в счете-фактуре отдельной строкой соответствующей суммы налога.

Соответственно, поскольку счет-фактура является публично-правовым документом, дающим налогоплательщику право для правомерного уменьшения налога на добавленную стоимость на сумму налоговых вычетов, положения статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие порядок исчисления налога на добавленную стоимость и определяющие правовые последствия выставления счета-фактуры, подлежат буквальному (неукоснительному) исполнению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, которые не вправе давать этим положениям расширительное истолкование.

Предписания статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе ее пунктов 6 и 7, адресованы, как следует из их содержания, именно плательщикам налога на добавленную стоимость и не содержат оговорок о возможности их распространения на лиц и на операции, которые от уплаты этого налога освобождены в силу закона.

Данный вывод содержится в постановлении Конституционного суда РФ от 3 июня 2014 г. N 17-П.

**Государственная кадастровая оценка земель не лишена экономических оснований и установление кадастровой стоимости равной рыночной не опровергает предполагаемую достоверность ранее установленных результатов кадастровой оценки.**

В соответствии с Конституцией Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги сборы (статья 57). Обладание организациями и физическими лицами земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения, возлагает на них обязанность по уплате земельного налога. Налоговым кодексом Российской Федерации закреплено, что налоговая база по земельному налогу - это кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, которая определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации (статья 390); она определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом; налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом принадлежащем им земельном участке (пункты 1 и 3 статьи 391).

Для целей налогообложения имеется преимущество в применении кадастровой стоимости земельного участка, равной рыночной стоимости, перед кадастровой стоимостью земельных участков, установленной по результатам государственной кадастровой оценки земель. Однако при этом Конституционный Суд Российской Федерации, ссылаясь в том числе на положения Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации", указал, что государственная кадастровая оценка земель не лишена экономических оснований и установление кадастровой стоимости равной рыночной не опровергает предполагаемую достоверность ранее установленных результатов кадастровой оценки.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 3 июля 2014 года N 1555-О и от 23 октября 2014 г. N 2342-О.

*Примечание:*

К определению Конституционного суда РФ от 3 июля 2014 года N 1555-О есть особое мнение судьи К.В. Арановского.

**Положения пунктов 2-4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации следует рассматривать как меру противодействия злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, которые не нарушают принцип равенства налогоплательщиков.**

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что принцип равенства не исключает возможность установления различных правовых условий для различных категорий субъектов права, однако такие различия не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов (Постановление от 27 апреля 2001 года N 7-П, Определение от 14 декабря 2004 года N 451-О).

Выделяя категорию налогоплательщиков, подпадающих под специальные правила пунктов 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, законодатель установил признаки, характеризующие данных лиц как субъектов налогообложения. Наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала, федеральный законодатель, как следует из указанных законоположений, исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, выражающейся в том числе через свойство аффилированности, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 17 июля 2014 г. N 1578-О и от 17 июля 2014 г. N 1579-О и от 24 марта 2015 г. N 695-О.

**При разрешении вопроса об обоснованности установления налоговым органом рыночной цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения суд не связан правилами, обязательными для налоговых органов, закрепленными в статье 40 Налогового кодекса Российской Федерации.**

В соответствии статьей 40 Налогового кодекса Российской Федерации для целей налогообложения, по общему правилу, принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки, и, пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен (пункт 1). Вместе с тем налоговый орган в определенных законом случаях вправе проверять правильность применения цен по сделкам, в частности в случае отклонения более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода (пункт 2).

При выявлении случаев отклонения цен товаров, работ или услуг по сделкам налогоплательщика в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг) налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были обусловлены применением рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги (пункт 3).

В пунктах 4 - 11 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, в свою очередь, закреплены правила, которым налоговые органы обязаны следовать при определении рыночных цен в целях установления подлежащих доначислению сумм налога и пени в проверяемом налоговом периоде.

При разрешении вопроса об обоснованности установления налоговым органом рыночной цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения суд не связан правилами, обязательными для налоговых органов. Это обеспечивает, в свою очередь, возможность дополнительного судебного контроля за законностью и обоснованностью действий налогового органа при доначислении налогоплательщику сумм налога, начислении пени и штрафа с учетом принципов состязательности и равноправия сторон судопроизводства (статья 123, часть 3, Конституции Российской Федерации).

Кроме того, оспариваемое правовое регулирование не только позволяет корректировать цены сделок налогоплательщиков, обеспечивая безусловное выполнение обязанности платить законно установленные налоги, как того требует статья 57 Конституции Российской Федерации, но и предоставляет возможность доказывать необоснованность действий налогового органа, направленных на доначисление налогов, в том числе в суде, который исходя из принципов справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (статьи 10, 118 и 120 Конституции Российской Федерации) оценивает имеющиеся в деле доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном их исследовании.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 18 сентября 2014 г. N 1822-О.

*Примечание:*

К определению Конституционного суда РФ от 18 сентября 2014 г. N 1822-О есть особое мнение судьи К.В. Арановского.

**Налоговый** **кодекс** **Российской Федерации связывает предоставление налогового вычета по НДФЛ, предусмотренного статьей 220, не только с фактом расходов, но и с приобретением жилья, а это условие равным образом относится к документальному оформлению как права собственности на готовую квартиру, так и оснований к установлению (регистрации) права собственности на квартиру в строящемся доме, в том числе подписанию акта приема-передачи квартиры.**

Право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на сумму имущественного налогового вычета в предельно допустимом размере возникает с момента приобретения жилья, в том числе приобретения квартиры, комнаты, доли (долей) в них на основании договора купли-продажи - с момента регистрации права собственности, а в случае приобретения прав на квартиру (доли в ней) в строящемся доме - с момента подписания акта приема-передачи (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 20 октября 2005 года N 387-О, от 24 февраля 2011 года N 171-О-О, от 26 мая 2011 года N 610-О-О, от 15 мая 2012 года N 809-О и от 18 октября 2012 года N 1999-О). Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации связывает предоставление такого вычета не только с фактом расходов, но и с приобретением жилья, а это условие равным образом относится к документальному оформлению как права собственности на готовую квартиру, так и оснований к установлению (регистрации) права собственности на квартиру в строящемся доме, в том числе подписанию акта приема-передачи квартиры (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17 января 2013 года N 123-О).

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 25 сентября 2014 г. N 2014-О.

**Сумма предоставленной налогоплательщику премии фактически уменьшает для него стоимость поставленных товаров, что должно учитываться при определении размера вычета по налогу на добавленную стоимость.**

Объектом налогообложения НДС признаются в том числе операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (пункт 1 статьи 146). При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах (пункт 2 статьи 153), а налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (пункт 1 статьи 154).

При этом общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде (пункт 4 статьи 166).

Такой порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость не исключает, а, наоборот, предполагает необходимость установления факта изменения стоимости товаров (работ, услуг) для целей исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, а также определения действительной стоимости их реализации. Это, в свою очередь, позволяет определить сумму налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате по итогам каждого налогового периода, в размере, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 23 октября 2014 г. N 2320-О.

**Положения Налогового кодекса Российской Федерации позволяют взыскивать с физического лица, не зарегистрированного в установленном порядке в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющего предпринимательскую деятельность суммы неуплаченных налогов, подлежащих им к уплате в качестве индивидуального предпринимателя.**

 Пункт 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации содержит определение понятия "индивидуальный предприниматель" для целей налогообложения, а также указание на невозможность ссылаться на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя в случае, если лицо не было зарегистрировано в соответствующем качестве в нарушение норм гражданского законодательства Российской Федерации. Таким образом, оспариваемое законоположение содержит правило, позволяющее обеспечить безусловное исполнение налогоплательщиками обязанности платить законно установленные налоги и сборы, как того требует статья 57 Конституции Российской Федерации. Таким образом, абзац четвертый пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации не может рассматриваться как затрагивающий конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 23 октября 2014 г. N 2298-О.

**Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом, подлежит возврату не в общем порядке, предусмотренном статьей 78 налогового кодекса Российской Федерации, а в ином порядке - налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.**

Как следует из буквального содержания оспариваемых законоположений и их места в системе норм Налогового кодекса Российской Федерации, статьей 78 данного Кодекса установлен порядок зачета или возврата сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа; статьей 79 - порядок возврата сумм излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа; пунктом 1 статьи 231 - порядок возврата сумм налога на доходы физических лиц, излишне удержанных налоговым агентом из дохода налогоплательщика.

Таким образом, переплата сумм налога, возникшая у налогоплательщика в результате действий налогового агента - с учетом приоритета действия специальных норм над общими - подлежит возврату в особом порядке (пункт 1 статьи 231 данного Кодекса); в остальных случаях при возврате налога следует руководствоваться общими нормами, а именно статьями 78 и 79 Налогового кодекса Российской Федерации. Само по себе подобное регулирование, осуществленное законодателем в рамках предоставленной ему дискреции в налоговой сфере, направлено на восстановление имущественных прав налогоплательщиков в случаях излишней уплаты, излишнего взыскания и (или) излишнего удержания налога и не влечет нарушения конституционных прав заявителя.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 17 февраля 2015 г. N 262-О.

**Если лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство передает его в пользование другому лицу, то это не освобождает его от уплаты транспортного налога, поскольку данные транспортные средства, даже если фактический пользователь транспортных средств уже уплатил транспортный налог.**

Федеральный законодатель, устанавливая в главе 28 Налогового кодекса Российской Федерации транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика, что само по себе не может расцениваться как нарушение прав налогоплательщиков (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2009 года N 835-О-О, от 29 сентября 2011 года N 1267-О-О, от 24 декабря 2012 года N 2391-О и др.). Данное законодательное регулирование призвано, в частности, обеспечить избежание двойного налогообложения в отношении транспортного средства, которое подлежит регистрации в установленном порядке на конкретное лицо.

Данный вывод содержится в определении Конституционного суда РФ от 24 марта 2015 г. N 541-О.

**Если акт Федеральной налоговой службы обладает свойствами, позволяющими применять его в качестве обязывающего предписания общего характера, то его облечение в форму разъяснения само по себе не может служить достаточным основанием для признания недопустимости его проверки на соответствие федеральному закону.**

Толкование законодательных предписаний имеет место не только при принятии публично-властного решения в отношении конкретного лица, - оно может быть осуществлено путем разъяснения нормативного содержания того или иного законоположения применительно ко всем правоотношениям, возникающим на его основе, что требует принятия уполномоченным органом соответствующего акта, с тем чтобы довести его до сведения всех субъектов правоотношений, на которых распространяется разъясняемое предписание закона.

Не исключается право Федеральной налоговой службы принимать акты информационно-разъяснительного характера, с тем чтобы обеспечить единообразное применение налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации. Такие акты адресованы непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена. Вместе с тем - поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы разъяснениями норм налогового законодательства - такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков.

Если оспариваемый акт содержит положения нормативного характера, нарушения требований к форме нормативного правового акта, порядку его принятия и (или) введения в действие не являются основанием для прекращения производства по делу, поскольку такой акт может применяться заинтересованными лицами, в результате чего могут быть нарушены права или законные интересы заявителя, а также иных лиц; при этом акты, не прошедшие государственную регистрацию (если такая регистрация является обязательной) и (или) не опубликованные в предусмотренном порядке, не влекут правовых последствий как не имеющие юридической силы и не могут регулировать соответствующие правоотношения независимо от выявления указанных нарушений в судебном порядке; установив такие нарушения, арбитражный суд принимает решение о признании оспариваемого акта не действующим полностью (в том числе и при оспаривании в арбитражный суд его отдельных положений) как не имеющего юридической силы с момента его принятия, вывод о чем должен содержаться в резолютивной части судебного акта

Между тем такое разъяснение, выступая в качестве нормативного толкования, обязательного для налоговых органов и их должностных лиц, и конкретизируя налоговые нормы, может расходиться с их действительным смыслом и тем самым, по сути, фактически устанавливать для налогоплательщиков предписания общего характера, правила, адресованные неопределенному кругу лиц, рассчитанные на неоднократное применение и, следовательно, оказывающие регулирующее воздействие на налоговые отношения. Отказ же в судебной проверке разъяснений, обладающих нормативными свойствами, но по форме не являющихся нормативными правовыми актами, по сути, пролонгирует их действие в правоприменительной налоговой практике в качестве официального нормативного толкования соответствующих законоположений, которое может противоречить их действительному смыслу и притом распространяется на неопределенный круг лиц.

Данный вывод содержится в постановлении Конституционного суда РФ от 31 марта 2015 года N 6-П.

*Примечание:*

К постановлению Конституционного суда РФ от 31 марта 2015 года N 6-П есть особое мнение судьи Ю.М. Данилова и судьи Г.А. Жилина