

УДК 34

Исследование роли Конституционного Суда РФ в реформе имущественного налогообложения

Косолапов Юрий Анатольевич – студент магистратуры Ростовского филиала Российского государственного университета правосудия.

Аннотация: Статья раскрывает итоги реформы имущественного налогообложения в части установления нового объекта исчисления: кадастровой стоимости, установления новых способов исчисления указанных налогов, а также влияние органа конституционного контроля, Конституционного Суда РФ, на становление и эффективное функционирование новой системы.

Ключевые слова: Конституционный Суд РФ, кадастровая стоимость, налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций, земельный налог.

Согласно Прогнозу долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года [1] одним из приоритетных направлений развития государства в долгосрочной перспективе является повышение эффективности систем государственного управления и местного самоуправления, взаимодействия гражданского общества и бизнеса с органами государственной власти.

Динамичное развитие рыночной экономики в любом государстве напрямую зависит от соблюдения режима законности в деятельности государственных (местных) органов и должностных лиц, а также от гарантий прав физических и юридических лиц. Вместе с тем, как неоднократно указывалось в научной литературе [2][3], важно обеспечение баланса в контрольно-надзорных функциях. Данный баланс может обеспечить только правильно выстроенное законодательство [4].

Конституционный Суд РФ активно влияет на законодательство в различных сферах, в том числе и на налоговое законодательство. Данное влияние охватывается понятием

«конституционный контроль». Модель его работы позволяет эффективно подстраивать реалии налоговых отношений под правовое поле Российской Федерации в целях соблюдения «баланса» между контрольно-надзорными полномочиями налоговых органов и правами налогоплательщиков. По мнению председателя Конституционного суда РФ Зорькина В.Д., «...Заложенный в Конституции РФ смысл позволяет адаптировать этот текст к меняющимся социально-правовым реалиям.»[5].

С 2014 года законодатель поэтапно внес изменения в налоговое законодательство в части имущественного налогообложения:

- «1» января 2014 года вступили в силу отдельные положения Федерального закона от 02.11.2013 N 307-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», устанавливающие новую налоговую базу по налогу на имущество организаций для отдельных объектов недвижимого имущества;

- «1» января 2015 года вступили в силу отдельные положения Федерального закона от 04.10.2014 N 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», устанавливающие новую налоговую базу по налогу на имущество физических лиц.

При определении структуры налогообложения недвижимости (налог на имущество физических лиц, организаций) в основу определения налоговой базы положен новый механизм: налоговой базой становится кадастровая стоимость на смену инвентаризационной (остаточной). Проведение реформы было значительным шагом для унификации налогообложения недвижимого имущества для физических и юридических лиц в виде налога на недвижимое имущество, что было запланировано на 2018 год [6], однако на данный момент не реализовано.

По плану Законодателя новые правила налогообложения в сочетании с эффективным налоговым администрированием должны привести к увеличению бюджетных поступлений в консолидированный бюджет РФ (в региональные и местные бюджеты) [7].

Определим используемые дефиниции инвентаризационной и кадастровой стоимости.

Инвентаризационная стоимость – это восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги [8, п.3].

Кадастровая стоимость – это наиболее вероятная цена объекта недвижимости, по которой он может быть приобретен исходя из возможности продолжения фактического вида его использования независимо от ограничений на распоряжение этим объектом [9, п.1.2]

Инвентаризационная стоимость не учитывает рыночную составляющую при определении стоимости, а берет в учет показатели, связанные с характеристикой объекта недвижимого имущества: жилая площадь, уровень фактического износа, использованные строительные материалы и др. Вместе с тем, кадастровая оценка предполагает участие элементов рынка при определении стоимости, в том числе, местоположение объекта недвижимости, вид разрешенного использования, развитость инфраструктуры (парковочные места, гаражи, общественные места, школы, остановки, близость к метро) и др.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, кадастровая стоимость превышает инвентаризационную в несколько раз (Определение Конституционного Суда РФ от 06.12.2001 N 258-О).

Зарубежный опыт говорит, что не обязательно привязывать налогооблагаемую базу к определенным методологическим критериям. Так, в Соединенном Королевстве Великобритания при налогообложении недвижимости применяется переменная ставка: налоговая база определяется как сумма годового дохода от сдачи имущества в аренду. В США, Канаде налоговая база по имущественным налогам недвижимого имущества вовсе берется как рыночная стоимость (для исчисления требуется ежегодная независимая оценка) [10]. Однако, большинство государств с развитой рыночной экономикой используют кадастровую (рыночную) стоимость как основу исчисления налога (сбора; платежа) с разной периодичностью оценки недвижимости.

Как показывает статистика (рис.1), бюджетные доходы по имущественным налогам имеют положительную динамику изменения даже с учетом официальной инфляции за период 2016-2019 гг. (включительно). На общем фоне расчетной инфляции 16,084% за указанный период прирост налога на имущество физических лиц в абсолютных значениях составляет 48,94%, прирост налога на имущество организаций 16,77% (табл.

1). Почти двукратный прирост показала собираемость налога на имущество физических лиц, что в первую очередь, является показателем эффективности реформы налогообложения, и, конечно, повышения качества администрирования со стороны налоговых органов.

Таблица 1. Налоговая статистика.

Поступления в консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации*

□

Налог на имущество физических лиц (тыс. руб.)

Налог на имущество организаций (тыс. руб.)

Земельный налог (тыс. руб.)

2019

70 677 555

918 643 230

184 291 643

2018

61 344 293

985 184 875

187 068 543

2017

52 232 407

856 137 461

186 016 239

2016

36 089 176

764 543 569

176 417 162

*без учета задолженности (недоимки)

(табл.1 Налоговая статистика [11])

Вместе с тем, в процессе становления данной системы в практике правоприменения неоднократно возникали спорные ситуации. Решающую роль в их решении сыграл Конституционный Суд РФ, как орган конституционного контроля (надзора).

Так, Конституционным Судом РФ были приняты ряд важных решений по жалобам налогоплательщиков, которыми были разрешены актуальные вопросы применения норм порядка исчисления и учета налогов, исчисляемых по новой системе.

В соответствии с п.3 ст.391 Налогового кодекса РФ налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

В силу ст.11 Федерального закона от 03.07.2016 №237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке» государственная кадастровая оценка проводится 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.

Вместе с тем в случае переоценки стоимости земельного участка в результате очередной (внеочередной) государственной кадастровой оценки налоговые органы могли применить данные оценки, указанные в административных актах, при отсутствии соответствующих сведений в едином государственном реестре недвижимости, так как данные сведения еще не были учтены либо подлежали учету в новом налоговом периоде. Действительно, последняя переоценка кадастровой стоимости является

актуальной и действующей, и получая эти данные налоговый орган доначисляет налоговые платежи, действуя в рамках своих целей и полномочий. Вместе с тем, действуя в рамках п.3 ст.391 НК РФ, т.е. исчисляя налоговую базу по данным, содержащимся в ЕГРН, налогоплательщик невольно мог стать субъектом налогового правонарушения.

Постановлением от 28 февраля 2019 года № 13-П Конституционный Суд РФ поставил точку в применении данных норм, раскрыв конституционно-правовой смысл указанной статьи. По мнению органа конституционного контроля, в системе действующего правового регулирования не допускается возможность возложения на налогоплательщика-организацию, добросовестно осуществившего исчисление и уплату земельного налога на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости (государственного кадастра недвижимости), предоставленных ему публичным субъектом с учетом решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, определившего кадастровую стоимость земельного участка в размере рыночной, неблагоприятных последствий в виде взыскания недоимки и пени по земельному налогу, связанных с применением данных о кадастровой стоимости, полученных в связи с проведением очередной государственной кадастровой оценки, сведения о которой отсутствовали в названном реестре по состоянию на 1 января соответствующего налогового периода. Данные выводы применимы и к налогу на имущество физических лиц, налогу на имущество организаций.

Таким образом, именно сведения о кадастровой стоимости объекта недвижимости, находящиеся в ЕГРН по состоянию на 1 января соответствующего налогового периода, должны быть применены для целей имущественного и земельного налогообложения.

Федеральный законодатель для целей налоговой реформы в части налогообложения имущества физических лиц установил переходный период с 1 января 2015 года по 1 января 2020 года. Субъекты РФ вправе осуществить переход на новую систему в указанном периоде, однако установлено, что с 1 января 2020 года исчисление налоговой базы по инвентаризационной стоимости недвижимости не осуществляется (табл.2).

Таблица 2. Порядок перехода субъектов РФ.

Переход субъектов РФ к новой системе налогообложения недвижимости физических лиц

(нарастающим итогом)*

Год применения

Физические лица

Организации

2016

28 субъектов РФ

29 субъектов РФ

2017

49 субъектов РФ

48 субъектов РФ

2018

63 субъекта РФ

70 субъектов РФ

2019

70 субъектов РФ

74 субъектов РФ

2020

85 субъектов РФ

85 субъектов РФ

*Данные ФНС России [12] и СПС Норматив.Контур [13]

(табл.2 Порядок перехода субъектов РФ)

Субъекты РФ самостоятельно устанавливают необходимое время для перехода на

новую налоговую базу, что обусловлено различными факторами: развитие экономики региона, утверждение результатов определения кадастровой оценки объектов недвижимого имущества, уровень администрирования налогообложения регионов.

Разное время введения новой системы, а также стоимостные различия инвентаризационной и кадастровой оценки способны создать дискриминационную ситуацию, когда налогооблагаемая стоимость объекта налогообложения в одном регионе гораздо выше налогооблагаемой стоимости сопоставимого объекта налогообложения в другом регионе, что идет врознь с конституционными и налоговыми принципами равенства, отсутствия дискриминации при налогообложении, экономического обоснованности налоговой нагрузки (ст.3 НК РФ).

Как неоднократно указывалось Конституционным Судом РФ, одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя. 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 (Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 года N 5-П, Постановление Конституционного Суда РФ от 25 декабря 2012 года N 33-П, Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 года N 17-П и др.).

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

При установлении правил перехода законодатель исходил, прежде всего, из гораздо меньшего стоимостного показателя инвентаризационной оценки по сравнению с кадастровой. Существующие низкие пределы налоговых ставок (для налога на имущество физических лиц от 0,1 до 2,0 %) с учетом коэффициента-дефлятора, установленные законодателем для субъектов РФ, вместе с фактической стоимостной разницей кадастровой и инвентаризационной оценок являются гарантией соблюдения конституционного равенства, основных начал налогообложения.

Вместе с тем, на практике разница в значении налоговых ставок в прошлом и новом

исчислении могла невольно привести к ситуации, когда налоговая база по объекту недвижимого имущества, находившегося в субъекте РФ, не перешедшего на новую систему исчисления налога (инвентаризационная стоимость), являлась существенно больше предполагаемой налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, если бы субъект РФ уже перешел бы на новую систему. Это приводит к наложению дополнительной налоговой нагрузки по сравнению с налогоплательщиками, объекты недвижимого имущества которых находятся в другом регионе, где изменения уже действуют.

Конституционный Суд РФ по жалобе жительницы Алтайского края вынес неоднозначно принятое в юридических кругах Постановление от 15 февраля 2019 года № 10-П, в котором дал оценку конституционности пунктов 1 и 2 статьи 402 НК РФ.

Заявительница ставила вопрос неконституционности указанных положений, как позволяющих 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), чем создается непосильная налоговая нагрузка для налогоплательщиков налога на имущество физических лиц.

Так, инвентаризационная стоимость жилого дома на 31 декабря 2015 года составляла 3 171 466 рублей (с учетом коэффициента-дефлятора). Налог, предъявленный к уплате, составил 47 572 рубля (1,5%). При исчислении исходя из кадастровой стоимости налог составил бы 2 874 рубля (кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества 2 873 674 рубля 88 копеек; налоговая ставка для жилых домов 0,1%).

Конституционный Суд РФ признал оспариваемое положение конституционным, однако раскрыл конституционно-правовой смысл оспариваемых норм и переходных положений реформы, позволив налогоплательщику требовать в индивидуальном порядке (при разрешении налогового спора) в целях исчисления налога на имущество физических лиц использования налоговыми органами 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.

Указанным толкованием Конституционный Суд РФ существенно уменьшил налоговое бремя многим гражданам и организациям, фактически подкорректировав практику правоприменения в налоговой сфере в пользу принципа недискриминации, равенства, справедливого налогообложения и соразмерности налогового бремени.

В условиях длительного структурного изменения элементов имущественного налогообложения, которое будет соответствовать мировым практикам взимания налогов на недвижимость, Конституционный Суд РФ играет значительную роль в устранении противоречий и пробелов, решении спорных вопросов применения законодательства путем раскрытия конституционно-правового смысла оспариваемых правовых норм. В данном вопросе наиболее проявляется роль правовых позиций Конституционного Суда РФ как источника права, что в научных кругах подвергается дискуссиям. Вопрос о нормативности решений КС РФ является предметом споров.

На использованных в настоящей статье примерах мы убедились, что орган конституционного контроля посредством актов конституционно-правового толкования способен обеспечивать баланс между контрольно-надзорными полномочиями налоговых органов и правами налогоплательщиков. Содержащиеся в решениях Суда «доноры» корректируют правоприменительную налоговую практику, возникшую в результате налоговой реформы имущественного налогообложения, распространяя «конституционность» на новое правовое регулирование.

Список литературы

1. Прогноз долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года [Электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс [Цит. по URL: <http://www.economy.gov.ru>] (дата обращения 02.04.2020).
2. Усманова Д.Р. Контрольно-надзорная функция органов исполнительной власти: административно-правовой анализ: монография. – Уфа., 2015. – С. 9-13.
3. Кудинов С.В. Гражданско-правовые механизмы защиты прав предпринимателей от незаконных действий органов власти и должностных лиц. // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2019. №11. – С.2-3 URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/grazhdansko-pravovye-mehanizmy-zaschity-prav-predprinimatel-ey-ot-nezakonnyh-deystviy-organov-vlasti-i-dolzhnostnyh-lits> (дата обращения: 27.05.2020).
4. Беляев В.П. Контроль и надзор в Российском государстве: монография / науч.ред. А.В. Малько. – М., 2005. – 275 с.
5. Зорькин В.Д. Буква и дух конституции. – Российская газета : федеральный выпуск №226 (7689). – 2018.

6. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30.05.2013). // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 27.05.2020).

7. Заключение Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам. Заключение Комитета Совета Федерации по экономической политике. // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/51763-4> (дата обращения 27.05.2020).

8. Инструкция МНС РФ «По применению Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» [№54 : утв. 02.11.1999г. ; в редакции от 27.02.2003г. ; утратил силу от 30.05.2017г.] [Электронный источник] // СПС Консультант Плюс (дата обращения 15.04.2020).

9. Приказ Минэкономразвития России «Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке» [№358 : утв. 07.06.2016 ; в редакции от 09.08.2018] [Электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс (дата обращения 15.04.2020).

10. Богачев С.В. Налог на недвижимость: опыт зарубежных стран. – Налоги и сборы : вып. 1, 2017 // URL: <http://bujet.ru/article/315533.php> (дата обращения 15.04.2020).

11. Отчеты по форме № 1-НМ [Электронный ресурс] // URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/ (дата обращения 15.04.2020).

12. С 2017 года 72 субъекта будут осуществлять налогообложение недвижимости исходя из кадастровой стоимости [Электронный ресурс] URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6350629/ (дата обращения 20.04.2020).

13. Справочная информация: налог на имущество организаций на 2020г. [в редакции от 01.03.2020] [Электронный ресурс] // URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=41&documentId=249957> (дата обращения 20.04.2020).

{social}