

**ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ
РЕШЕНИЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ ЗА 2018 ГОД¹**

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Общие принципы налогообложения

Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах

Действие нормативных актов о налогах и сборах во времени и пространстве

Институты, понятия и термины, используемые в налоговом законодательстве

СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Полномочия субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления
в сфере налоговых отношений

НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ. ТАМОЖЕННЫЕ ОРГАНЫ. ФИНАНСОВЫЕ ОРГАНЫ.
ОРГАНЫ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ. СЛЕДСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ

Налоговые органы в Российской Федерации

Обязанности налоговых органов

Полномочия органов внутренних дел, следственных органов

ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И
СБОРОВ

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Установление и использование льгот по налогам и сборам

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата
инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или)
перечислению налогов

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налоговые вычеты

Порядок применения налоговых вычетов

АКЦИЗЫ

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налогоплательщики

Налоговая база

Налоговые льготы

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налогоплательщики

Расходы

¹ Обзор подготовлен аналитической службой юридической компании «Пепеляев Групп».

Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам
Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств

СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Плательщики сборов

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА
Размер государственной пошлины

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ
Налоговая ставка

ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ
Объект налогообложения

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ
Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества

Налоговые льготы

ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ
Налогоплательщики
Налоговая ставка

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
Порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения

Налоговые ставки

Налоговые льготы

Порядок исчисления суммы налога

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ В ПЕНСИОННЫЙ ФОНД РФ

ПРОЦЕДУРНЫЕ АСПЕКТЫ РАССМОТРЕНИЯ ОБРАЩЕНИЙ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В КОНСТИТУЦИОННОМ СУДЕ РФ

Подведомственность и компетенция

Юридическая сила решения

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Общие принципы налогообложения

Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенные в ряде его решений (постановления от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 15 июля 1999 года № 11-П, от 14 июля 2005 года № 9-П и от 19 января 2016 года № 2-П; Определение от 10 марта 2016 года № 571-О и др.), относятся не только к основаниям и условиям налоговой ответственности как таковой, но и к освобождению от нее либо к ее смягчению, поскольку принципы справедливости и соразмерности предполагают пропорциональность не только в санкциях, но и в условиях освобождения от ответственности в зависимости от тяжести содеянного, причиненного ущерба, степени вины и других существенных обстоятельств, не исключая поощрения налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях. (Постановление КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6-П)

При определении правовых основ налогообложения в сфере природопользования законодатель должен учитывать, что налоговое регулирование в силу Конституции Российской Федерации призвано, не ограничиваясь достижением фискальных целей, также обеспечивать - с учетом всей совокупности социально-экономических и иных факторов развития Российской Федерации - реализацию как экологической функции Российской Федерации, являющейся демократическим правовым социальным государством (статья 1 часть 1; статья 7 часть 1), так и использование и охрану в Российской Федерации природных ресурсов в качестве основы жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории (статья 9 часть 1), с тем чтобы осуществление прав в отношении земли и других природных ресурсов не приводило к нанесению ущерба окружающей среде и нарушению прав и законных интересов иных лиц (статья 36 часть 2). Налоговое регулирование в данной сфере не может рассматриваться без учета специфики природопользования, основанного на принципе платности, и должно осуществляться в том числе исходя из необходимости достижения в конкретных условиях баланса между нередко вступающими между собой в противоречие социальными, экономическими и экологическими интересами, связанными с осуществлением, в частности, геологического изучения и добычи полезных ископаемых, с учетом особенностей территориального, климатического, инфраструктурного и иных объективно значимых факторов, влияющих на такую деятельность.

В связи с этим возможное использование законодателем различных форм стимулирования освоения природных ресурсов, включая создание для тех или иных категорий субъектов хозяйственной деятельности облегченных (льготных) условий налогообложения, должно увязываться с реализацией имеющих приоритетное значение публичных интересов, определяющих понимание природных ресурсов как общенационального достояния и служащих одним из важнейших элементов материальной основы для осуществления государством программ социального, экономического, экологического и иного развития. Соответственно, порождаемые налоговым регулированием исключения из имеющего универсальное значение принципа платности природопользования могут быть предусмотрены и скорректированы федеральным законодателем на основе достаточно широкой свободы усмотрения при соблюдении требований правовой определенности и предсказуемости в сфере налогообложения, экономической обоснованности, баланса частных и публичных интересов и не должны вызывать сомнения с точки зрения справедливости и соразмерности соответствующих условий природопользования. (Определение КС РФ от 12 апреля 2018 г. № 841-О)

Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах

Оспариваемые положения статей 153, 155 и 158 Жилищного кодекса Российской Федерации, регулирующие в развитие положений статьи 210 ГК Российской Федерации, части 3 статьи 30 и части 1 статьи 39 Жилищного кодекса Российской Федерации вопросы

содержания общего имущества в многоквартирном доме и закрепляющие для собственников помещений в нем обязательное участие в расходах по содержанию и ремонту общего имущества, реализуемое в том числе в рамках возмездных отношений между собственниками помещений и управляющей организацией, тем самым принципиально отличающихся от налоговых отношений, направлены на поддержание дома в состоянии, соответствующем санитарным и техническим требованиям, отвечают общим интересам собственников помещений в многоквартирном доме, не предполагают взимания с собственников помещений платы за услуги и работы, необходимость оказания и проведения которых не определена в установленном законом порядке, а соответственно, они не могут рассматриваться как нарушающие права заявительницы в указанных в жалобе аспектах. (Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 440-О)

Что касается подпункта 5 пункта 5 статьи 27 Земельного кодекса Российской Федерации, то данное законоположение, ограничивая в обороте находящиеся в государственной или муниципальной собственности земельные участки, предоставленные для обеспечения обороны и безопасности, оборонной промышленности, таможенных нужд, направлено на регламентацию имущественных прав участников гражданских правоотношений, которая предполагает поддержание необходимого баланса конституционно значимых интересов государства и граждан (их объединений). Соответственно, сама по себе эта норма - учитывая, что ею не регулируются вопросы налогообложения, - не может расцениваться как нарушающая права заявителя как налогоплательщика. (Определение КС РФ от 6 декабря 2018 г. № 3109-О)

Действие нормативных актов о налогах и сборах во времени и пространстве

Статья 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения. В частности, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 150 млн рублей, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущено указанное превышение; если по итогам налогового периода доходы налогоплательщика не превысили 150 млн рублей, такой налогоплательщик вправе продолжать применение упрощенной системы налогообложения в следующем налоговом периоде (пункты 4 и 4.1). До принятия Федерального закона от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ данный порог составлял 60 млн рублей.

Таким образом, был принят акт законодательства о налогах и сборах, который улучшил положение налогоплательщиков, позволив применять упрощенную систему налогообложения более широкому кругу налогоплательщиков. В соответствии же с пунктом 4 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, сборы и (или) страховые взносы, снижающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это. Придание обратной силы указанному законоположению Федеральным законом от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ не предусмотрено.

Положений, устраняющих или смягчающих ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающих дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, подпункты "б", "в" пункта 47 статьи 2 Федерального закона от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ не содержат. (Определение КС РФ от 25 января 2018 г. № 15-О)

Федеральным законом от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ часть первая Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена статьей 54.1, согласно которой налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (сумму налога) при соблюдении следующих условий: отсутствует искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах

налогообложения; сделка совершена не с целью неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата; контрагент налогоплательщика исполнил обязательство по сделке. В силу данного законоположения обстоятельства, связанные с тем, что первичные документы подписаны ненадлежащим лицом, контрагент нарушил законодательство о налогах и сборах или можно было совершить другую законную сделку с тем же экономическим результатом, не являются самостоятельным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Названный Федеральный закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (часть 1 его статьи 2), т.е. с 19 августа 2017 года. При этом нормативные положения, регулирующие общие положения о налоговом контроле (статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом статьи 54.1 данного Кодекса), применяются к налоговым проверкам, состоявшимся после дня вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ (часть 2 его статьи 2), и тем самым относятся к охваченным указанными проверками налоговым периодам.

Такое регулирование согласуется с общим принципом действия закона, в том числе во времени и по кругу лиц в том виде, как это вытекает из статей 54 и 57 Конституции Российской Федерации, конкретизирующих положения статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации.

С учетом изложенного оспариваемое законоположение само по себе не влечет нарушения конституционных прав и свобод заявителя в указанном им аспекте.

Правоприменитель при разрешении дел, относящихся к прошлым налоговым периодам, не лишен возможности учесть правовые позиции высших судов по вопросам оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, в случае если для этого есть основания и это улучшает положение налогоплательщиков. (Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1152-О, Определение КС РФ от 17 июля 2018 г. № 1717-О)

Институты, понятия и термины, используемые в налоговом законодательстве

Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе Российской Федерации, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом (пункт 1 статьи 11).

Определений таких понятий, как "земельные участки, приобретенные (предоставленные) для дачного хозяйства" и "земельные участки, приобретенные (предоставленные) для дачного строительства", ни Налоговый кодекс Российской Федерации, ни Земельный кодекс Российской Федерации не содержат. При этом в абзаце четвертом статьи 1 Федерального закона от 15 апреля 1998 года № 66-ФЗ "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан" установлено, что дачный земельный участок - это земельный участок, предоставленный гражданину или приобретенный им в целях отдыха (с правом возведения жилого строения без права регистрации проживания в нем или жилого дома с правом регистрации проживания в нем и хозяйственных строений и сооружений, а также с правом выращивания плодовых, ягодных, овощных, бахчевых или иных сельскохозяйственных культур и картофеля). (Определение КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2725-О)

Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит понятия договора розничной купли-продажи. Однако статья 492 ГК Российской Федерации определяет такой договор как договор, по которому продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Этим указанный договор отличается от договора поставки, по которому поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для

использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (статья 506).

Хотя, по общему правилу, приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается налоговому законодательству, при отсутствии возможности определить их содержание путем системного толкования положений налогового законодательства допускается, как указал Конституционный Суд Российской Федерации, использование норм иных отраслей законодательства (определения от 8 июня 2004 года № 228-О, от 18 января 2005 года № 24-О и от 2 ноября 2006 года № 444-О). При этом согласно пункту 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом.

Таким образом, оспариваемые заявителем законоположения, действующие в их взаимосвязи, позволяют для целей налогообложения разграничить договоры, заключаемые налогоплательщиками, на договоры розничной купли-продажи и договоры поставки исходя из их содержания, цели их заключения и существа сложившихся между контрагентами отношений, а следовательно, сами по себе они не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3057-О)

СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Полномочия субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в сфере налоговых отношений

Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях отмечал, что местное самоуправление по своему конституционно-правовому статусу является обязательной на всей территории Российской Федерации формой публично-территориальной самоорганизации населения и одновременно представляет собой неотъемлемую часть единого механизма управления делами государства (Постановление от 26 апреля 2016 года № 13-П); местное самоуправление, будучи коллективной формой реализации населением права на решение вопросов местного значения и одновременно - выражением власти местного сообщества, в лице своих органов интегрировано в общую институциональную систему осуществления на соответствующей территории функций государства на началах взаимодействия как с федеральными органами государственной власти, так и, прежде всего (имея в виду объективно существующие наиболее тесные взаимосвязи публичных функций и задач, осуществляемых региональными и муниципальными органами власти), с органами государственной власти субъектов Российской Федерации (Постановление от 18 июля 2018 года № 33-П).

Данная правовая позиция не может не учитываться при истолковании и применении пункта 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой им определяется значение письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налогоплательщику либо неопределенному кругу лиц финансовым или другим уполномоченным органом муниципального образования (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции. (Определение КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2725-О)

Полномочия органов местного самоуправления обуславливают обязанность финансовых органов муниципальных образований давать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах, что, в свою очередь, не может не предполагать исключение начисления пени на сумму недоимки при выполнении налогоплательщиком письменных разъяснений этих органов публичной власти. Следовательно, по смыслу приведенных законоположений, они

связывают возможность получения налогоплательщиком налоговой преференции в виде освобождения от начисления пени на сумму недоимки, предусмотренной пунктом 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, с выполнением налогоплательщиком письменных разъяснений любого финансового органа публичной власти, а не только финансового органа государственной власти.

Иное истолкование и применение оспариваемых законоположений, в том числе судами, расходилось бы с их действительным смыслом и приводило бы к недопустимому игнорированию лежащего в основе организации налоговых правоотношений принципа баланса частных и публичных интересов, поскольку позволяло бы нивелировать практическую ценность и значимость письменных разъяснений финансовых органов муниципальных образований, данных в пределах их компетенции, и ставило бы в неравное положение налогоплательщиков, относящихся к одной категории, лишь в зависимости от различия в статусе финансовых органов публичной власти, к которым они вынуждены обращаться.

Вместе с тем полномочия органов местного самоуправления ограничены только толкованием правовых норм, принятых на уровне муниципального образования, а не любых норм федерального налогового законодательства и налогового законодательства субъекта Российской Федерации; применительно к земельному налогу это, в частности, предполагает право финансовых органов муниципальных образований давать разъяснения только относительно принятых ими нормативных правовых актов, не касаясь тех вопросов, которые нашли свое непосредственное отражение в Налоговом кодексе Российской Федерации и законодательстве субъекта Российской Федерации. (Определение КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2725-О)

В силу пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации к полномочиям органов местного самоуправления отнесено лишь установление размера налоговой ставки земельного налога, в том числе в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства. Это означает, что органы местного самоуправления не вправе определять условия отнесения тех или иных земельных участков к указанной категории для целей налогообложения и давать разъяснения по вопросу о том, какие земельные участки считаются приобретенными (предоставленными) для дачного хозяйства, а выполнение налогоплательщиком таких разъяснений не может формировать законные ожидания относительно правильности исчисления и уплаты налогов, служить основанием для освобождения от уплаты пени.

Этим не исключается возможность внесения федеральным законодателем изменений и дополнений в правовое регулирование вопросов получения налогоплательщиками официальной информации, разъясняющей нормы отраслевого регулирования, в том числе с использованием процедур межведомственного взаимодействия тех государственных органов, которые в силу своей ведомственной специализации обладают необходимой компетенцией в соответствующей сфере регулирования, с уточнением в этой связи полномочий органов местного самоуправления давать разъяснения о порядке исчисления, уплаты земельного налога.

Соответственно, оспариваемый заявителем пункт 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации не может рассматриваться как нарушающий его конституционные права, поскольку сам по себе не исключает возможности освобождения налогоплательщиков от уплаты пени в случае получения ими разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах от финансовых органов муниципальных образований в части предоставленных таким органам полномочий по нормативному регулированию соответствующих налоговых отношений и только по вопросам, относящимся к их компетенции. (Определение КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2725-О)

НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ. ТАМОЖЕННЫЕ ОРГАНЫ. ФИНАНСОВЫЕ ОРГАНЫ. ОРГАНЫ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ. СЛЕДСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ

Налоговые органы в Российской Федерации

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506) Федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов (пункт 1).

В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, каковой в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном данным Кодексом (пункт 1 статьи 82). Налоговые органы, в свою очередь, составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации обязательных платежей (пункт 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации").

Установленный законодателем механизм регулирования налогообложения, включающий права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, формы и методы налогового контроля, позволяет обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и одновременно - правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц. Оспариваемые заявителем нормы закрепляют общие принципы построения системы налоговых органов и подлежат применению во взаимосвязи с иными нормативными актами, в том числе регулирующими государственную гражданскую службу Российской Федерации (в вопросах назначения и освобождения от должности в налоговом органе, а также установления должностных обязанностей и прав), а потому сами по себе не могут нарушать его конституционные права как налогоплательщика. (Определение КС РФ от 27 сентября 2018 г. № 2459-О)

Обязанности налоговых органов

Статья 33 Конституции Российской Федерации предусматривает право граждан Российской Федерации обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления. Нормативное содержание конституционного права на обращения конкретизируется в действующем федеральном законодательстве.

Применительно к сфере налоговых отношений данные вопросы регулируются в том числе Налоговым кодексом Российской Федерации, положения которого предусматривают право налогоплательщиков получать от налоговых и финансовых органов информацию о действующих налогах, порядке их исчисления и уплаты, а также разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах (подпункты 1 и 2 пункта 1 статьи 21). Этому корреспондирует обязанность данных органов предоставлять налогоплательщикам необходимую информацию в связи с их обращениями (подпункт 4 пункта 1 статьи 32 и пункт 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации). С указанными законоположениями согласуется полномочие Федеральной налоговой службы, находящейся в ведении Министерства финансов Российской Федерации и на которую возложены полномочия по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, помимо информирования налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах, давать налогоплательщикам письменные разъяснения по вопросам, отнесенным к сфере ее деятельности (пункты 1 и 2, подпункты 5.6 и 6.3 Положения о Федеральной налоговой

службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506).

Такое регулирование направлено как на реализацию положений статьи 33 Конституции Российской Федерации, так и на обеспечение надлежащего исполнения налогоплательщиками обязанности на уплате законно установленных налогов (статья 57 Конституции Российской Федерации). Оспариваемые нормы Налогового кодекса Российской Федерации, вопреки позиции заявителя, не содержат правовой неопределенности в указанном им аспекте, а следовательно, сами по себе не могут нарушать его конституционных прав. (Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1127-О)

Полномочия органов внутренних дел, следственных органов

Одной из форм проведения налогового контроля являются выездные налоговые проверки, при их осуществлении налоговые органы вправе привлекать сотрудников органов внутренних дел (пункт 1 статьи 36). Такое регулирование направлено на качественный и полный сбор доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах в рамках межведомственного взаимодействия органов государственной власти, а следовательно, само по себе оно не может расцениваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков, как и оспариваемые заявителем нормы Налогового кодекса Российской Федерации (подпункт 12 пункта 1 статьи 31, пункты 1 и 5 статьи 90), закрепляющие полномочия налогового органа вызывать граждан в качестве свидетелей для дачи показаний в установленном порядке. (Определение КС РФ от 25 января 2018 г. № 14-О)

Право органов внутренних дел по запросу налоговых органов участвовать вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках закреплено в Налоговом кодексе Российской Федерации (пункт 1 статьи 36), что направлено на качественный и полный сбор доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах в рамках межведомственного взаимодействия органов государственной власти (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 января 2018 года № 14-О).

Положения же пункта 4 статьи 101 и пункта 7 статьи 101.4 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие перечень документов, оглашаемых при рассмотрении материалов мероприятий налогового контроля и составлении акта налоговой проверки, в системе действующего законодательства не предполагают использование недопустимых доказательств при проведении мероприятий налогового контроля и при доказывании в арбитражном суде факта налогового правонарушения, а потому не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя в указанном в жалобе аспекте.

Что же касается части первой статьи 6 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности", предусматривающей возможность проведения опроса при осуществлении оперативно-розыскной деятельности, то указанное законоположение не регулирует налоговые и арбитражно-процессуальные отношения, в том числе вопросы допустимости тех или иных доказательств при проведении мероприятий налогового контроля и при рассмотрении дела в арбитражном суде, а следовательно, также не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы заявителя в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 17 июля 2018 г. № 1683-О)

ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Оспариваемое положение статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации увязывает исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога с совершением налоговым агентом действий по его исчислению и удержанию для дальнейшего перечисления в бюджетную систему. Невыполнение налоговым агентом обязанности по

удержанию и (или) перечислению налогов влечет ответственность, предусмотренную статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Особенность взаимодействия налоговых агентов с иностранными организациями обусловлена спецификой статуса последних как особых субъектов налогового права, из чего следует, что возможные меры по налоговому контролю и взысканию с иностранных организаций налоговых платежей ограничены территорией Российской Федерации и компетенцией национальных налоговых органов (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 15 мая 2012 года № 873-О и от 24 ноября 2016 года № 2518-О).

Из этого же исходил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указав, что правила о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик, к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования (пункт 2 постановления от 30 июля 2013 года № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

Учитывая, что оспариваемые заявителем положения статей 24 и 45 Налогового кодекса Российской Федерации по своему содержанию направлены на создание условий для надлежащего исполнения конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов, сами по себе они не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя, действующего в качестве налогового агента, в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 526-О)

Действуя в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения, федеральный законодатель определил в статье 45 Налогового кодекса Российской Федерации порядок исполнения обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов и, в частности, установил, что обязанность по уплате налога может быть основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика; в этом случае взыскание налога должно производиться в судебном порядке (подпункт 3 пункта 2).

Выявление обстоятельств, свидетельствующих о неправильной квалификации сделки налогоплательщиком, которая привела к получению необоснованной налоговой выгоды, осуществляется в рамках проведения мероприятий налогового контроля (статьи 82 и 87). При этом при проведении мероприятий налогового контроля налоговые органы вправе проверить правильность исчисления и уплаты налогов лишь за определенные налоговые периоды (статьи 88 и 89). Следовательно, и изменение налоговым органом юридической квалификации сделки осуществляется лишь применительно к проверяемым налоговым периодам для целей определения размера налоговой обязанности налогоплательщика именно в указанные налоговые периоды и взыскания с налогоплательщика суммы неуплаченных в этих налоговых периодах налогов.

С учетом изложенного оспариваемое законоположение [подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации], предполагающее право налогового органа изменить юридическую квалификацию сделки для целей определения размера налоговой обязанности налогоплательщика в проверяемом налоговом периоде, не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 24 апреля 2018 г. № 1072-О)

Установление и использование льгот по налогам и сборам

Система законодательства Российской Федерации о налогах и сборах содержит различные льготные механизмы, снижающие налоговую нагрузку для отдельных категорий граждан (в части порядка определения налоговой базы, пониженной налоговой ставки,

полного освобождения от уплаты налога и т.п.). Так, для физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", налоговая база по земельному налогу уменьшается на величину кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка, являющегося объектом налогообложения (подпункт 5 пункта 5 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом дополнительные льготы по земельному налогу могут устанавливаться представительными органами муниципальных образований, а по транспортному налогу - законодательными органами субъектов Российской Федерации (пункт 2 статьи 387 и статья 356 Налогового кодекса Российской Федерации соответственно). (Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 562-О)

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Случаи и особенности предоставления банковской гарантии предусмотрены Налоговым кодексом Российской Федерации применительно к отдельным налогам - налогу на добавленную стоимость (статья 176.1) и акцизам (статьи 184 и 204).

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации, устанавливая ограниченный перечень случаев применения банковской гарантии в налоговых правоотношениях, позволяет определить условия, пределы применения и последствия выдачи банковской гарантии в зависимости от оснований и целей ее выдачи. Следовательно, оспариваемые заявителем положения статьи 74.1 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие особенности предоставления банковской гарантии для целей изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов, сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте, поскольку не предполагают возможность произвольного использования налоговым органом банковской гарантии, обеспечивающей определенные налоговые обязательства, в иных целях, на которые такая банковская гарантия не рассчитана. (Определение КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1635-О)

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Гарантиями прав налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля являются в том числе возможность представления лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, письменных возражений по акту налоговой проверки (пункт 6 статьи 100), а также его право участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки (пункт 2 статьи 101).

Такое законодательное регулирование направлено на обеспечение возможности защиты налогоплательщиком, как непосредственным участником отношений по взиманию налогов и сборов, своих прав при проведении мероприятий налогового контроля. Что же касается лиц, привлекаемых к уголовной ответственности в связи с совершением преступления, предусмотренного статьей 199 УК Российской Федерации, то факт неуплаты налога, противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога доказываются в рамках уголовного судопроизводства (пункты 1 и 2 части первой статьи 73 УПК Российской Федерации).

С учетом изложенного оспариваемые заявителем законоположения Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие взаимоотношения налогоплательщика и налогового органа, не могут рассматриваться как затрагивающие его конституционные права в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1124-О, Определение КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1632-О)

Что касается пункта 4 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, то он, регулируя вопрос исследования доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки, предусматривает ряд гарантий прав налогоплательщика, в частности запрещая использование доказательств, полученных с нарушением требований Налогового кодекса

Российской Федерации. Таким образом, он направлен на защиту прав налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки и не может рассматриваться как нарушающий конституционные права налогоплательщиков. (Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 527-О)

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)

С 1 января 2017 года в силу статьи 5 Федерального закона от 3 июля 2016 года № 243-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование" указанные полномочия принадлежат налоговым органам.

Так, пунктом 85 статьи 1 этого Федерального закона пункт 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации изложен в новой редакции, согласно которой непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

Кроме того, пунктом 80 статьи 1 данного Федерального закона изменено содержащееся в статье 106 Налогового кодекса Российской Федерации понятие налогового правонарушения, которым теперь признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность.

Иными словами, ответственность плательщика страховых взносов за непредставление в контролирующей орган в законодательно установленный для этого срок расчета по страховым взносам в виде штрафа, которая была предусмотрена частью 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", с 1 января 2017 года, т.е. без временного разрыва, установлена пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации. Притом что в данной норме Налогового кодекса Российской Федерации по-иному определен способ исчисления штрафа за указанное правонарушение и учтены перенос регулирования страховых взносов в законодательство о налогах и сборах (вследствие чего на него распространяются общие правила об ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренные названным Кодексом), а также передача полномочий по контролю за их уплатой налоговым органам, существо противоправного деяния осталось неизменным, равно как и волеизъявление законодателя о его наказуемости. (Постановление КС РФ от 17 января 2018 г. № 3-П)

Установление в пункте 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2017 года ответственности плательщика страховых взносов за непредставление в налоговый орган в законодательно закрепленный для этого срок расчета по страховым взносам, предусматривавшейся ранее частью 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", при сохранении тем самым наказуемости соответствующего деяния означает, что с 1 января 2017 года к таким правонарушениям, имевшим место до указанной даты, может применяться либо

часть 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", либо пункт 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации. Выбор же одного из названных законоположений для цели применения меры ответственности за соответствующее правонарушение предопределяется положениями статьи 54 Конституции Российской Федерации.

Органы Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации и суды, разрешая вопросы о возможности привлечения с 1 января 2017 года к ответственности плательщиков страховых взносов за непредставление в установленный срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в соответствующие государственные внебюджетные фонды, подлежащим уплате за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 1 января 2017 года, о выборе на основе указанного критерия подлежащей применению нормы и о размере наказания, должны руководствоваться не только содержанием этих норм, но и находящимися с ними во взаимосвязи общими положениями о применении ответственности за совершение правонарушений данного вида, в том числе закрепляющими обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации воздерживается от исследования вопроса о том, возможна ли конкретная правоприменительная ситуация, при которой ответственность за деяние, указанное в части 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", будет такой же или менее строгой, чем за деяние, предусмотренное пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации. (Постановление КС РФ от 17 января 2018 г. № 3-П)

Ни оспариваемые заявителями законоположения, ни иные положения Федерального закона от 3 июля 2016 года № 250-ФЗ не называют прямо полномочие органов Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации при привлечении с 1 января 2017 года к ответственности плательщиков страховых взносов за непредставление в установленный срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в соответствующие государственные внебюджетные фонды, подлежащим уплате за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 1 января 2017 года, применять пункт 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации.

Между тем отказ от применения данного законоположения в случаях, когда в системе действующего правового регулирования и с учетом фактических обстоятельств конкретного дела оно предусматривает меньший размер штрафа, чем часть 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", создавал бы условия для нарушения требований Конституции Российской Федерации, ее статей 2, 15 (части 1 и 2), 17 (часть 1), 19 (части 1 и 2), 45 (часть 1), 46 (часть 1), 54 и 55 (часть 3). Кроме того, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод (постановления от 13 июня 1996 года № 14-П, от 11 марта 1998 года № 8-П, от 18 февраля 2000 года № 3-П, от 30 октября 2003 года № 15-П, от 19 апреля 2010 года № 8-П, от 22 июня 2010 года № 14-П, от 29 июня 2012 года № 16-П, от 5 декабря 2012 года № 30-П, от 16 апреля 2015 года № 8-П и от 29 ноября 2016 года № 26-П), а потому тот факт, что применение норм Налогового кодекса Российской Федерации относится к компетенции налоговых органов, не может в сложившейся нормативно-правовой ситуации рассматриваться как препятствие для их применения органами Пенсионного фонда Российской Федерации и Фонда социального страхования Российской Федерации, если это обусловлено прямым действием статьи 54 (часть 2) Конституции Российской Федерации. (Постановление КС РФ от 17 января 2018 г. № 3-П)

Положения части 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации,

Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и статьи 20 Федерального закона от 3 июля 2016 года № 250-ФЗ в их взаимосвязи не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они предполагают, что:

применение положения части 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" с 1 января 2017 года к деяниям, совершенным до этой даты, т.е. во время действия данного законоположения, допустимо только в том случае, если в системе действующего правового регулирования с учетом фактических обстоятельств конкретного дела исчисленный в соответствии с названным законоположением во взаимосвязи с общими положениями об ответственности за совершение таких правонарушений (в том числе с учетом Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 19 января 2016 года № 2-П) размер штрафа меньше или равен размеру штрафа, исчисленному в соответствии с пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с общими положениями налогового законодательства об ответственности за совершение налоговых правонарушений;

в иных случаях применению к соответствующим деяниям, в том числе судами, рассматривающими дело об оспаривании решения органа Пенсионного фонда Российской Федерации или Фонда социального страхования Российской Федерации, вынесенного на основании части 1 статьи 46 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", подлежит пункт 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации. (Постановление КС РФ от 17 января 2018 г. № 3-П)

Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет в пункте 1 статьи 119 ответственность налогоплательщиков за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации и, предусматривая налоговую санкцию в виде штрафа в размере 5 процентов от неуплаченной суммы налога (за каждый месяц со дня, установленного для представления этой декларации), но не более 30 процентов указанной суммы, ограничивает тем самым максимальный размер наказания за совершение данного налогового правонарушения. При этом федеральный законодатель предусмотрел правила, позволяющие учитывать смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения обстоятельства.

Такие обстоятельства устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций (пункт 4 статьи 112 Налогового кодекса Российской Федерации). При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 3 статьи 114).

Таким образом, данное регулирование позволяет учесть как характер и степень вины нарушителя, так и иные заслуживающие внимание обстоятельства, в результате чего может быть снижен размер штрафа, что согласуется с приведенными правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированными в отношении условий применения мер государственного принуждения в виде юридической ответственности.

Следовательно, оспариваемые нормы Налогового кодекса Российской Федерации сами по себе не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявительницы в указанном ею аспекте. Кроме того, А.Ю. Павлова не лишена возможности обратиться с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате начисленного ей штрафа в порядке, предусмотренном главой 9 "Изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа" Налогового кодекса Российской Федерации. (Определение КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1637-О)

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

Ответственность за невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и перечислению налогов в бюджет установлена статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует в редакции Федерального закона от 27 июля 2010 года № 229-ФЗ, расширившего сферу ее применения: в настоящее время не только неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию и перечислению налоговым агентом, но и их неправомерное удержание (неполное удержание) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению; соответственно, любая просрочка в уплате в бюджет налоговым агентом сумм налога - независимо от ее длительности и причин (не удержал либо удержал, но не перечислил, т.е. не уплатил в срок) - влечет взимание штрафа в размере 20 процентов от суммы задолженности к установленному законом сроку для перечисления налога.

Характеризуя данное налоговое правонарушение как виновное бездействие лица, на которое налоговым законом возложены обязанности по своевременному исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации, федеральный законодатель исходил из степени его опасности для государства, уполномочившего (и обязавшего) налогового агента "собирать налоги" иных лиц (налогоплательщиков), вступивших с ним в правовые отношения, предполагающие выплату им налогооблагаемого дохода. Следовательно, нарушения, допущенные налоговым агентом при уплате налога за налогоплательщика, требуют мер государственного принуждения, пропорциональных опасности таких нарушений, что согласуется с конституционными установлениями в налоговой сфере (статья 57 Конституции Российской Федерации) и вместе с тем не исключает наличие в налоговом законе предписаний, направленных на создание как у налогоплательщиков, так и у налоговых агентов заинтересованности в самостоятельном исправлении ошибок, допущенных ими при исполнении возложенных на них налоговых обязанностей, притом что за налоговыми органами остается право выявлять с помощью имеющихся в их распоряжении организационно-административных средств такого рода налоговые правонарушения в рамках контрольных процедур. (Постановление КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6-П)

Правила исправления налоговой отчетности для целей освобождения от налоговой ответственности, предусмотренные статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации, действуют, как следует из ее пункта 6, и в отношении налоговых агентов - с учетом того, что они представляют в налоговый орган не налоговую декларацию, а расчет подлежащих удержанию и перечислению сумм налога, причем уточненный расчет они должны представлять не только при занижении сумм налога, но и при их завышении, обусловленном недостоверностью расчета; равным образом распространяются на налоговых агентов и условия освобождения от налоговой ответственности в случае представления уточненных расчетов по подлежащему удержанию и перечислению налогу, включая налог на доходы физических лиц.

Так, положения пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации связывают освобождение от налоговой ответственности (штрафа) с двумя условиями, которые, кроме прочего, поощряют ответственное и деятельное участие налогоплательщиков в поддержании фискального правопорядка, а именно с добровольными (не вынужденными) действиями по исправлению недостоверных сведений в ранее представленной налоговой отчетности (декларации или расчете) и уплатой недоимки с начисленными на нее пенями. По своему буквальному смыслу и в истолковании правоприменительной практикой эти положения допускают применение предусмотренной ими поощрительной меры лишь при соблюдении обоих условий и, следовательно, не предполагают освобождения от налоговой ответственности лица, которое не исправило налоговую отчетность и не представило налоговым органам уточненную налоговую отчетность, тогда как налоговый агент, аналогичным образом возместивший просрочку (недоимку), но сначала представивший недостоверный расчет налога и лишь затем его уточнивший (исправивший) в установленном законом порядке, подлежит освобождению от налоговой ответственности.

Между тем просрочка в перечислении налоговых платежей возможна не только вследствие недостоверного декларирования налога (неотражения или неполноты отражения

сведений в налоговой отчетности), но и безотносительно к этому, например - имея в виду, что налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет налоговые платежи по налогу на доходы физических лиц, по общему правилу, не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (пункт 6 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации), - в результате упущений организационно-технического характера, связанных с удержанием данного налога, которые даже при правильном расчете подлежащего удержанию и перечислению налога за отчетный (налоговый) период не исключают ошибок и недоимок в ранее состоявшихся платежах. Такие промежуточные (внутригодовые) неточности могут быть обнаружены и исправлены налоговым агентом, а вызванная ими задолженность устранена как до представления расчета налоговым органам, так и впоследствии, однако в обоих случаях они приводят к просрочке в перечислении удержанного налога, которая может быть непреднамеренной.

Тем не менее в подобных случаях правоприменительные органы имеют формальный повод отказать налоговому агенту в освобождении от налоговой ответственности, притом что он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени на законных условиях и не нарушил обязанности по своевременному представлению достоверного расчета налога и при отсутствии доказательств, указывающих на преднамеренность несвоевременного перечисления в бюджет сумм удержанного налога и на систематический характер нарушений со стороны налогового агента. (Постановление КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6-П)

Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П, система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком (налоговым агентом). Из такого понимания, подразумевающего достоверность декларирования налогов, исходит, в частности, подпункт 2 пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации, по смыслу которого освобождение от налоговой ответственности налогоплательщика, представившего уточненную налоговую декларацию после проведения выездной налоговой проверки, которая не выявила в его отчетности ошибок и нарушений, обусловлено даже не уплатой им недостающих сумм налога и пеней, а одним лишь исправлением соответствующих сведений.

Данное законоположение, не отменяя налоговую обязанность, прямо поощряет налогоплательщиков и налоговых агентов к поддержанию достоверности в налоговой отчетности. Более того, статьи 119 и 126 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривают ответственность именно за непредставление налоговому органу налоговой отчетности (сведений, необходимых для осуществления налогового контроля), а его статья 126.1 - за представление налоговым агентом документов, содержащих недостоверные сведения. Из этого следует, что налоговый закон признает значимость требования достоверности налоговой отчетности в поддержании фискального правопорядка; соответственно, его соблюдение не может препятствовать применению фискально-поощрительных мер, тем более что ни сам налоговый закон, ни практика его применения не могут поощрять сохранение недостоверности в налоговой отчетности, обуславливая освобождение от налоговой ответственности исключительно наличием ошибок (недостоверных сведений) в налоговых декларациях или расчетах, как учтенных в объективной и субъективной стороне правонарушения, так и сопутствующих налоговому деликту в условно нейтральном значении.

Равным образом статья 123 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает налоговую ответственность в виде штрафа не за нарушения, допущенные налоговым агентом в части достоверности представленных расчетов, а за противоправное неудержание сумм налога и (или) их неперечисление в срок, т.е. за недоимку независимо от причин ее возникновения. При таком определении состава налогового правонарушения налоговый агент, как ответственное лицо, обязанное в силу налогового закона к достоверному декларированию (расчету) налогов, - прежде всего, ввиду недопустимости уклонения от их уплаты или занижения их суммы, т.е. нарушения фискальных прав казны, - имеет основания полагать, что именно неуплата налога и пеней безотносительно к тому, ошибочна или безупречна представленная им налоговая отчетность, влечет отказ в освобождении от налоговой ответственности, тем более если недоимка добровольно им уплачена и

компенсирована пенями прежде, чем ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки, допущена без искажения (неотражения или неполноты отражения сведений) налоговой отчетности и непреднамеренно. (Постановление КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6-П)

Как следует из являющихся предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу положений Налогового кодекса Российской Федерации, прежде всего пункта 4 его статьи 81, за деяния, совершаемые субъектами одной категории (налоговыми агентами) и влекущие одинаковые последствия, освобождение от налоговой ответственности зависит от того, имело ли место недостоверное либо неполное отражение сведений в налоговой документации. При этом право на освобождение от налоговой ответственности с определенностью получают лишь те налоговые агенты, которые недостоверно и (или) ошибочно составили и представили расчет по налогу. Правовое и фактическое положение этих лиц как субъектов налоговой ответственности равнозначно положению налоговых агентов, допустивших, как и они, просрочку в перечислении сумм налога, не обусловленную дефектами (искажением) налоговой отчетности (расчетов по налогу на доходы физических лиц), однако в отличие от них налоговым агентам, исполнившим обязанности по представлению достоверного расчета налогов и уплатившим просроченные суммы налога вместе с пеней, в освобождении от налоговой ответственности может быть отказано, несмотря на то обстоятельство, что в основе допущенного ими нарушения лежало упущение, которое - и по своей сути, и по смыслу рассматриваемого правового регулирования - представляет собой техническую или иную ошибку, не влекущую искажения налоговой отчетности.

Вместе с тем в судебной практике допускается освобождение налогового агента, своевременно представившего достоверную налоговую отчетность, от налоговой ответственности за неправомерное удержание и перечисление налогов, что согласуется с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 марта 2014 года № 18290/13 применительно к целевому назначению освобождения от налоговой ответственности, предусмотренного статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации. На наличие такой возможности указывается и в письме, направленном в Конституционный Суд Российской Федерации в рамках настоящего дела заместителем Председателя Верховного Суда Российской Федерации, который полагает, что налоговые агенты, пропустившие срок уплаты налога, но компенсировавшие просрочку за счет добровольной уплаты пеней, поставлены в худшее положение по сравнению с теми, кто совершил более грубое нарушение за счет искажения налоговой отчетности, повлекшего неполную уплату налога. Тем не менее в письме также отмечается, что при обстоятельствах, подобных установленным в отношении ОАО "ТАИФ", для освобождения налогового агента от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление удержанного налога, совершенное без искажения налоговой отчетности, формально отсутствует совокупность всех условий, предусмотренных пунктами 3 и 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации.

Принимая во внимание расхождения в понимании положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации, имеющие место в судебной практике, Конституционный Суд Российской Федерации, исходя из требований Конституции Российской Федерации и основанных на них правовых позиций, выраженных в том числе в настоящем Постановлении, приходит к выводу, что эти положения в их взаимосвязи и с учетом их места в системе правового регулирования не должны толковаться как лишаящие налогового агента, допустившего просрочку в уплате налога на доходы физических лиц, который был правильно исчислен им в представленном налоговому органу расчете, права на освобождение от налоговой ответственности, если он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанного налога или о назначении выездной налоговой проверки, притом что отсутствуют доказательства, указывающие на то, что несвоевременное перечисление налоговым агентом в бюджет сумм налога носило

преднамеренный характер, не было результатом его упущения (технической или иной ошибки). (Постановление КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6-П)

Признать взаимосвязанные положения пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой они не препятствуют освобождению от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление в бюджет сумм налога на доходы физических лиц налоговых агентов, не допустивших искажения налоговой отчетности, если они самостоятельно (до момента, когда им стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки) уплатили необходимые суммы налога и пени, а несвоевременное перечисление ими в бюджет соответствующих сумм явилось результатом упущения (технической или иной ошибки) и носило непреднамеренный характер. (Постановление КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6-П)

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

Конституционный Суд Российской Федерации ранее указывал, что правовое регулирование отношений по поводу возмещения имущественного вреда - как имеющих частноправовой характер - должно обеспечиваться, главным образом, в рамках гражданского законодательства за счет присущего ему правового инструментария (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 15 января 2016 года № 4-О, от 29 сентября 2016 года № 2147-О, от 20 декабря 2016 года № 2632-О, от 27 июня 2017 года № 1359-О и др.). Таким образом, статья 199 УК Российской Федерации и статья 27 Налогового кодекса Российской Федерации, не регламентирующие условия привлечения к гражданско-правовой ответственности за причинение вреда, наступившего в связи с совершением налоговых преступлений, не могут расцениваться как нарушающие права заявителя в указанном им в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 25 января 2018 г. № 58-О, Определение КС РФ от 25 января 2018 г. № 65-О, Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 418-О)

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налоговые вычеты

Оспариваемые положения статей 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие вопросы предоставления налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, уже становились предметом исследования Конституционного Суда Российской Федерации, который в Определении от 5 марта 2009 года № 468-О-О пришел к выводу, что сами по себе они не являются неопределенными, не предполагают формального подхода при разрешении налоговых споров и - с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации (в том числе выраженных в постановлениях от 28 марта 2000 года № 5-П и от 20 февраля 2001 года № 3-П), сохраняющих свою силу, - не могут рассматриваться как нарушающие или ограничивающие конституционные права и свободы налогоплательщиков.

При этом, как указал Конституционный Суд Российской Федерации, право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а также финансово-экономическим положением и поведением иных (третьих) лиц; иное, вопреки конституционному принципу равенства всех перед законом и судом (статья 19 Конституции Российской Федерации) и связанному с ним принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, могло бы лишить налогоплательщиков предсказуемости последствий исполнения ими закона (Определение от 10 ноября 2016 года № 2561-О).

Данные правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации предполагают возможность реализации налогоплательщиком права на вычет сумм налога на добавленную стоимость при подтверждении реальности хозяйственной операции, в рамках которой налогоплательщику предъявляется сумма налога на добавленную стоимость его контрагентом, тем более что Федеральным законом от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ часть первая Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена статьей 54.1, согласно которой налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (сумму подлежащего уплате налога) при соблюдении следующих условий: отсутствует искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения; сделка совершена не с целью неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата; контрагент налогоплательщика исполнил обязательство по сделке (пункты 1 и 2).

Таким образом, оспариваемые положения Налогового кодекса Российской Федерации, как направленные на реализацию права налогоплательщика на применение налогового вычета (при соблюдении им законодательно установленных условий), а не на его ограничение, сами по себе не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3054-О, Определение КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3055-О)

Порядок применения налоговых вычетов

В силу непосредственного указания пункта 6 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации вычеты сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг). При этом не предполагается возможность изменения срока восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятого к вычету в отношении авансовых платежей, с переходом на налоговый период, следующий за налоговым периодом, в котором соответствующие гражданско-правовые обязательства были фактически исполнены.

В то же время, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации, существует прямая зависимость реализации налогоплательщиком права на вычет сумм налога на добавленную стоимость от исполнения им обязанности произвести фактические, имеющие реальный характер затраты на оплату вычитаемых сумм налога (Постановление от 19 января 2017 года № 1-П и Определение от 8 апреля 2004 года № 168-О); тем самым для получения вычета по налогу на добавленную стоимость необходимо, по общему правилу, соблюдение совокупности условий: приобретение товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета у налогоплательщика-покупателя и наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры (определения от 21 апреля 2011 года № 499-О-О, от 29 сентября 2011 года № 1292-О-О и от 25 января 2018 года № 17-О). Следовательно, до представления налоговому органу предусмотренных налоговым законодательством документов, отличающихся незаменимостью, исключительностью и строгой формальной определенностью, реализация права на вычет по налогу на добавленную стоимость невозможна. (Определение КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2796-О)

Настаивая на признании оспариваемых законоположений неконституционными, заявитель ссылается на то, что по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, они не позволяют отнести восстановление сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного с авансовых платежей, на налоговый период, в котором у налогоплательщика-покупателя возникла возможность документального подтверждения права на получение налогового вычета, а именно поступили от продавца необходимые первичные документы, в том числе счета-фактуры.

Вместе с тем пункт 1.1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации позволяет покупателю при получении счета-фактуры от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав после завершения налогового периода, в котором эти товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до установленного статьей 174 данного

Кодекса срока представления налоговой декларации за указанный налоговый период (не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом) принять к вычету сумму налога в отношении таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с того налогового периода, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет. При этом не исключается выставление счета-фактуры в электронной форме (пункт 1 статьи 169 данного Кодекса). Организационные же дефекты в экономической деятельности налогоплательщика не могут служить поводом для неисполнения налоговой обязанности.

Таким образом, поскольку оспариваемые законоположения не препятствуют налогоплательщику в рамках избранного во взаимоотношениях с контрагентами порядка оплаты исполнения обязательств обеспечить планирование и организацию экономической деятельности на условиях, позволяющих в установленном порядке воспользоваться правом на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость при восстановлении сумм данного налога, исчисленного с авансовых платежей, постольку отсутствуют основания полагать, что эти нормы содержат неопределенность, ведущую к нарушению конституционных прав и свобод в аспекте, указанном заявителем. (Определение КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2796-О)

АКЦИЗЫ

Акциз по своему экономико-правовому содержанию (сущности) призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становиться барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления. Соответственно, федеральный законодатель вправе установить такие особенности взимания акциза при продаже, в частности алкогольной продукции, которые при всей ее специфике и трудностях контроля за процессом ее реализации обуславливали бы обложение акцизом каждой новой поставки на рынок данного подакцизного товара. Такое правовое регулирование в силу экономико-правовой природы акциза не должно рассматриваться как влекущее двойное налогообложение. При установлении механизма исчисления указанного налога законодатель вправе также предусмотреть, что в случаях, когда подакцизный товар не был реализован конечному потребителю, не исключается возможность уменьшить налогооблагаемую базу по акцизу на ранее уплаченную сумму акциза. (Определение КС РФ от 13 марта 2018 г. № 592-О)

Федеральным законом от 5 апреля 2016 года № 101-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" статья 187 Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена пунктом 14, согласно которому налоговая база, исчисленная налогоплательщиком по операциям реализации произведенной им алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, на объем указанной продукции, возвращенной покупателем, не уменьшается, а пункт 5 статьи 200 того же Кодекса был изложен в новой редакции, согласно которой вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них, за исключением алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, при соблюдении условий, установленных пунктом 5 статьи 201 данного Кодекса.

Тем самым был введен особый порядок исчисления налогоплательщиком налоговой базы по операциям реализации произведенной им алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции и применения вычетов для определения подлежащей уплате суммы акциза, который исключил возможность уменьшения подлежащей уплате суммы акциза на сумму акциза, уплаченного налогоплательщиком по операциям реализации произведенной им алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, в случае возврата покупателем данной продукции. Иными словами, с 1 июня 2016 года каждая операция по реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции подлежит обложению акцизом - независимо от того, осуществляется ли реализация вновь произведенного товара или же ранее возвращенного покупателем.

Соответственно, при повторной реализации возвращенной покупателем алкогольной продукции у налогоплательщика - производителя алкогольной продукции возникает объект налогообложения акцизами при отсутствии права на вычет акциза, уплаченного при первоначальной реализации такой продукции. На это было обращено внимание в письме Федеральной налоговой службы от 12 октября 2016 года № СД-4-3/19330@ "По вопросу уплаты акциза", адресованном территориальным налоговым органам и налогоплательщикам. Такое правовое регулирование согласуется с положениями Налогового кодекса Российской Федерации, определяющими понятие реализации для целей налогообложения (статьи 39 и 182) и признающими реализацией, в частности, любую передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, - передачу права собственности на товары на безвозмездной основе.

С учетом изложенного оспариваемое заявителем законодательное регулирование не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте. Это не препятствует законодателю при совершенствовании организационно-технических инструментов контроля за реализацией соответствующей продукции корректировать данное регулирование в направлении смягчения налогового бремени, что, в частности, было сделано Федеральным законом от 27 ноября 2017 года № 335-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", изменившим с 1 января 2018 года редакцию оспариваемых законоположений. (Определение КС РФ от 13 марта 2018 г. № 592-О)

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налогоплательщики

Устанавливая систему налогов и сборов в Налоговом кодексе Российской Федерации, федеральный законодатель среди прочего определил основные начала законодательства о налогах и сборах, общие условия установления налогов и сборов, налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов (статьи 3, 17, 19), предусмотрел пеню как один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов (статья 75), а также меры ответственности за неуплату (неполную уплату) сумм налога (сбора, страховых взносов) (статья 122).

Названные законоположения непосредственно не регулируют вопросы, связанные с особенностями исчисления налога на доходы физических лиц, в том числе связанные с определением оснований для самостоятельного исчисления и уплаты налога или исчисления и уплаты налога через налогового агента, и, следовательно, не могут рассматриваться как затрагивающие конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте.

Что же касается подпункта 4 пункта 1 статьи 228 Налогового кодекса Российской Федерации, то он в качестве одного из случаев самостоятельного исчисления и уплаты налога налогоплательщиком без участия налогового агента предусматривает получение физическим лицом доходов, при получении которых налог не был удержан налоговыми агентами. Данное законоположение направлено на обеспечение исполнения конституционной обязанности по уплате налога теми налогоплательщиками, при получении дохода которыми не был удержан налог. Оно в равной мере распространяется на всех налогоплательщиков и, таким образом, также не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 17 июля 2018 г. № 1681-О)

Налоговая база

Налоговый кодекс Российской Федерации связывает получение налогооблагаемого дохода с реализацией прав требования, а следовательно, оспариваемое заявителем законоположение [пункта 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации] не может

рассматриваться как неопределенное и нарушающее конституционные права налогоплательщика в указанном в жалобе аспекте, в том числе как предполагающее необходимость уплаты налога на доходы физических лиц с неполученных доходов. Проверка же обоснованности отнесения тех или иных доходов налогоплательщика к облагаемым налогом на доходы физических лиц, в том числе установление факта реализации налогоплательщиком уступленного требования и получения им дохода от такой реализации, не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"). (Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1126-О)

Налоговые льготы

Выплачиваемая военнослужащим, участвующим в мероприятиях, которые проводятся при необходимости без ограничения общей продолжительности еженедельного служебного времени, денежная компенсация вместо предоставления дополнительных суток отдыха связана с прохождением службы за пределами установленного служебного времени, что может свидетельствовать в пользу ее отнесения к облагаемым налогом на доходы физических лиц выплатам, и как таковая во многом сходна с регулируемой трудовым законодательством компенсацией сверхурочной работы оплатой труда в повышенном размере (статьи 149 и 152 Трудового кодекса Российской Федерации).

Вместе с тем данная компенсация, хотя и выплачивается в пределах бюджетных средств, выделенных на денежное довольствие военнослужащих, и одновременно с его выплатой, непосредственно в структуру денежного довольствия, как она определена Федеральным законом от 7 ноября 2011 года № 306-ФЗ "О денежном довольствии военнослужащих и предоставлении им отдельных выплат" (статья 2), прямо не включена, т.е. - в отличие от компенсационных выплат (доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных), которые часть первая статьи 129 Трудового кодекса Российской Федерации относит к заработной плате, - она не интегрирована с очевидностью в состав оплаты труда, в отношении которой необходимость налогообложения не вызывает сомнений.

Следовательно, в действующем нормативном регулировании сохраняется неопределенность в вопросе об обложении денежной компенсации, выплачиваемой военнослужащим, участвующим в мероприятиях, которые проводятся при необходимости без ограничения общей продолжительности еженедельного служебного времени, налогом на доходы физических лиц, что подтверждается и динамикой позиции по этому вопросу Министерства финансов Российской Федерации, письменными разъяснениями которого по вопросам применения законодательства о налогах и сборах обязаны руководствоваться налоговые органы (подпункт 5 пункта 1 статьи 32 и пункт 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации).

Согласно разъяснениям, содержащимся в письмах Министерства финансов Российской Федерации от 4 июня 2009 года № 03-04-07-01/190 и от 29 июня 2012 года № 03-04-06/6-186, освобождение от налогообложения каких-либо иных видов выплат, прямо не указанных в статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации, в частности в ее пункте 1, возможно только путем дополнения перечня таких освобождаемых от налогообложения доходов; на основании пункта 1 данной статьи не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц только выплаты и компенсации, имеющие характер возмещения утраты гражданами источника доходов (в случае безработицы, беременности и рождения ребенка).

В письме же от 18 января 2017 года № 03-04-09/1802 со ссылкой на правовую позицию, изложенную в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 13 апреля 2016 года № 11-П, в части отсутствия в действующем законодательстве системной классификации выплат и компенсаций, производимых физическим лицам, а также неопределенности положений статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации, содержащей перечень доходов, освобождаемых от обложения налогом на доходы физических лиц, разъясняется, что до внесения соответствующих изменений в законодательство о налогах

и сборах неопределенность положений данной статьи не может служить основанием для обложения налогом на доходы физических лиц денежной компенсации, выплачиваемой военнослужащим по их просьбе за каждые положенные дополнительные сутки отдыха в соответствии с пунктом 3 статьи 11 Федерального закона "О статусе военнослужащих".

Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации констатирует наличие неопределенности нормативного содержания статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации и неоднозначность понимания ее положений при решении вопроса об обложении налогом на доходы физических лиц денежной компенсации, выплачиваемой военнослужащим по их просьбе за каждые положенные дополнительные сутки отдыха. (Постановление КС РФ от 31 мая 2018 г. № 22-П)

Федеральному законодателю надлежит, руководствуясь Конституцией Российской Федерации и правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными в том числе в настоящем Постановлении, внести в статью 217 Налогового кодекса Российской Федерации изменения, вытекающие из настоящего Постановления. При этом Конституционный Суд Российской Федерации, учитывая, что положения данной статьи дважды за достаточно короткий срок были признаны не соответствующими Конституции Российской Федерации вследствие неопределенности предусмотренного ими нормативного регулирования, полагает, что такие изменения, не ограничиваясь формальным предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу, должны носить системный характер.

Впредь до внесения в статью 217 Налогового кодекса Российской Федерации надлежащих изменений ее положения не могут служить основанием для обложения налогом на доходы физических лиц денежной компенсации в размере денежного содержания, выплачиваемой военнослужащим, проходящим военную службу по контракту, по их просьбе за каждые положенные дополнительные сутки отдыха в соответствии с пунктом 3 статьи 11 Федерального закона "О статусе военнослужащих". При этом настоящее Постановление не является основанием для возврата удержанных (уплаченных) ранее сумм налога на доходы физических лиц, за исключением возврата по результатам рассмотрения конкретного дела, в связи с которым Новочеркасский гарнизонный военный суд обратился в Конституционный Суд Российской Федерации, если для этого нет иных препятствий. (Постановление КС РФ от 31 мая 2018 г. № 22-П)

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налогоплательщики

Главой 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации, признаются плательщиками налога на прибыль, в том числе в отношении процентов по долговым обязательствам, выплаченным в их пользу российской организацией. При этом федеральный законодатель, действуя в рамках своей компетенции в налоговой сфере, установил различные размеры налоговых ставок, исходя из вида доходов, получаемых иностранным лицом. Обязанности по исчислению и удержанию налога на прибыль с доходов иностранной организации (не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации) по общему правилу возлагаются на налогового агента с учетом положений международных договоров, допускающих применение пониженных налоговых ставок при соблюдении участниками отношений условий данных соглашений (статьи 246, 247, 284, 309 и 310).

Данные законоположения представляют собой комплексное налоговое регулирование, обеспечивающее публичный интерес при взимании налогов в результате возникновения объекта налогообложения у иностранной организации от деятельности в Российской Федерации, а потому сами по себе они не могут нарушать конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

Это, в свою очередь, с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, не освобождает налоговые органы от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика (налогового агента), что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П и от 22 июня 2009 года № 10-П). (Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 526-О)

Расходы

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 года № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Следовательно, нормы пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации не допускают, вопреки утверждению заявителя, их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Кроме того, в отношении расходов в виде процентов по долговым обязательствам в целях обложения налогом на прибыль организаций действует специальная норма статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, которая определяет пределы учета таких расходов, в том числе применительно к сделкам, связанным с контролируемой задолженностью.

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации позволяет учитывать проценты по долговым обязательствам в установленных им пределах, притом что соответствующие положения являются обязательными, в том числе для правоприменительных органов. Следовательно, оспариваемые заявителем положения пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие общие положения о расходах для целей обложения налогом на прибыль организаций, действующие в системе норм о налоге на прибыль организаций, сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте, поскольку не предполагают возможность отказа в признании обоснованными расходов в виде процентов по долговым обязательствам лишь по причине выдачи их иностранным заимодавцем. Проверка же обоснованности правоприменительных решений, как связанная с установлением фактических обстоятельств конкретного дела, не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"). (Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1125-О)

Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам

Федеральный законодатель, установив в Налоговом кодексе Российской Федерации налог на прибыль организаций (глава 25), определил порядок учета доходов и расходов налогоплательщика для целей исчисления и уплаты данного налога. В частности, им введено понятие безнадежного долга, который приравнивается к внереализационным расходам и сумма которого учитывается в расходах налогоплательщика как убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде (подпункт 2 пункта 2 статьи 265).

При этом безнадежными долгами, имея в виду нереальность их взыскания, признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта

государственного органа или ликвидации организации (абзац первый пункта 2 статьи 266). Тем самым данное регулирование в качестве одного из оснований признания долга безнадежным для целей налогообложения указывает на невозможность исполнения обязательства перед налогоплательщиком в результате ликвидации организации-должника, что объективно характеризует образовавшуюся задолженность как нереальную ко взысканию для налогоплательщика.

Оспариваемая норма Налогового кодекса Российской Федерации по своему содержанию предназначена для реализации налогоплательщиками права на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций в условиях осуществления ими законной предпринимательской деятельности, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, и подлежит применению во взаимосвязи с иными положениями Налогового кодекса Российской Федерации, в которых предусмотрены общие критерии отнесения затрат к расходам для целей налогообложения, включая их обоснованность, в частности, с пунктом 1 его статьи 252.

Таким образом, оспариваемое заявителем законоположение само по себе не может рассматриваться как нарушающее его конституционные права в указанном им аспекте. (Определение КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3056-О)

Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств

В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов в полном объеме, применительно к исполнению обязанности по уплате налога на прибыль организаций выступает специальный порядок определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (статья 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Указанный порядок предполагает, что он должен применяться в отношении обслуживающих производств и хозяйств, осуществляющих реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам (часть вторая статьи 275.1). Соответствующее регулирование принято федеральным законодателем в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения и призвано исключить злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, которые выражаются в необоснованном уменьшении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций в связи с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, осуществляющих реализацию товаров, работ и услуг, в том числе своим работникам. Таким образом, оспариваемое законоположение призвано обеспечить возможность учета именно экономически обоснованных расходов при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств.

Кроме того, указанный порядок также предусматривает льготный по своей сути механизм, предусматривающий фактически освобождение отдельных налогоплательщиков от необходимости следования ограничениям статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, когда численность работников налогоплательщика составляет не менее 25 процентов численности работающего населения соответствующего населенного пункта (часть седьмая). Данное законоположение направлено в том числе на поощрение деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств в тех населенных пунктах, где значительная часть населения является работниками налогоплательщика. Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, подобные объекты недвижимости жизненно необходимы для региона как объекты, которые используются не только в интересах работников этих организаций, но и в подлежащих защите со стороны государства интересах населения региона в целом; отношения, связанные с обеспечением функционирования и сохранения целевого назначения таких объектов, носят публично-правовой характер (Постановление от 16 мая 2000 года № 8-П; Определение от 19 мая 2009 года № 815-О-П).

Из этого же исходит и правоприменительная практика в толковании оспариваемого законоположения, о чем свидетельствуют в том числе разъяснения уполномоченных органов, в соответствии с которыми расчет процентного отношения работников организации к численности работающего населения определенного населенного пункта производится исходя из общего количества работников организации с учетом всех филиалов и иных обособленных подразделений и численности работающего населения того населенного пункта, в котором расположен объект обслуживающих производств и хозяйств (письма Министерства финансов Российской Федерации от 25 апреля 2018 года № 03-03-06/1/28207, от 18 октября 2018 года № 03-03-06/1/74849 и др.) (Определение КС РФ от 20 декабря 2018 г. № 3114-О)

СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Плательщики сборов

Федеральный закон "Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" в числе основных принципов правового регулирования в области охоты и сохранения охотничьих ресурсов провозглашает платность пользования охотничьими ресурсами (пункт 8 статьи 2) и закрепляет, что плата за пользование охотничьими ресурсами устанавливается в соответствии с данным Федеральным законом и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (статья 42).

Таким образом, оспариваемое положение пункта 4 части 4 статьи 27 Федерального закона "Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" о включении в охотхозяйственное соглашение годового размера сборов за пользование объектами животного мира, направленное на реализацию указанного основного принципа, само по себе не может расцениваться как приводящее к двойному обложению юридических лиц сбором за пользование объектами животного мира, плательщиками которого в силу пункта 1 статьи 333.1 Налогового кодекса Российской Федерации признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации и, следовательно, нарушающее в обозначенном в жалобе аспекте конституционные права заявителя в его конкретном деле. (Определение КС РФ от 17 июля 2018 г. № 1812-О)

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Размер государственной пошлины

Оспариваемые заявителем нормативные положения [подпункта 1 пункта 1 статьи 333.19] Налогового кодекса Российской Федерации, которыми установлены правила расчета государственной пошлины при подаче в суды общей юрисдикции искового заявления имущественного характера, не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте. Фактически требования А.О. Склярова сводятся к внесению целесообразных, по его мнению, изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, в частности, к закреплению в нем фиксированного размера государственной пошлины при подаче в суды общей юрисдикции искового заявления по спорам о признании сделок недействительными и применении последствий их недействительности. Однако решение данного вопроса не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, определенной статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

Как следует из дополнительно полученных Конституционным Судом Российской Федерации материалов, в рамках проходящих процессов унификации гражданского и

арбитражного процессуального законодательства и разработки и принятия единого Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации Комитет Государственной Думы по государственному строительству и законодательству не исключает возможности унификации размеров государственной пошлины и, соответственно, категорий дел, определения их правовой природы для целей исчисления пошлины путем внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации. (Определение КС РФ от 16 января 2018 г. № 11-О)

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации в определениях по жалобам на нарушение права на судебную защиту нормами, регулирующими порядок обращения в суд, Конституция Российской Федерации, гарантируя каждому право на судебную защиту прав и свобод и на обжалование в суд решений органов государственной власти (статья 46, части 1 и 2), одновременно предусматривает, что порядок судопроизводства определяется федеральным законодательством (статья 71, пункт "о"; статья 76, часть 1); тем самым предполагается, что заинтересованные лица вправе обратиться в суд за защитой нарушенного или оспариваемого права либо охраняемого законом интереса лишь в установленном порядке, что не может рассматриваться как нарушение права на судебную защиту; закрепленные законодателем требования - при обеспечении каждому возможности обратиться в суд - обязательны для заявителя (определения от 16 апреля 2009 года № 336-О-О, от 26 января 2010 года № 96-О-О, от 21 апреля 2011 года № 448-О-О, от 23 апреля 2015 года № 778-О, от 27 июня 2017 года № 1382-О и др.).

Это относится и к правилам, регламентирующим порядок уплаты государственной пошлины, в том числе в административном процессе, поскольку государственная пошлина относится к федеральным налогам и сборам (часть 2 статьи 103 КАС Российской Федерации, пункт 10 статьи 13 и пункт 1 статьи 333.16 Налогового кодекса Российской Федерации), а в силу статьи 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

При этом, однако, в связи с тем, что отсутствие у заинтересованного лица возможности - в силу его имущественного положения - исполнить такую обязанность не должно препятствовать осуществлению им права на судебную защиту, пункт 2 статьи 333.20 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает право Верховного Суда Российской Федерации, судов общей юрисдикции или мировых судей, исходя из имущественного положения плательщика, освободить его от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым указанными судами или мировыми судьями, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату.

С учетом изложенного оспариваемые законоположения, определяющие размер государственной пошлины, особенности ее уплаты, а также льготы по ее уплате, не могут рассматриваться как затрагивающие конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 25 октября 2018 г. № 2522-О)

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налоговая ставка

Основное целевое назначение указанных в подпункте 8 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации показателей добычи нефти, касающихся ее периода и объема, состояло в определении нормативных пределов применения нулевой ставки по налогу на добычу полезных ископаемых, при соблюдении которых обеспечивается сбалансированная реализация публичных и частных интересов. Хотя введение указанных предельных показателей добычи нефти могло рассматриваться налогоплательщиками в качестве одного из значимых факторов при определении стратегии хозяйственной деятельности и осуществлении инвестиций в соответствующие проекты, следует учитывать, что добыча нефти как разновидность предпринимательской деятельности и осуществление капитальных вложений в нефтяной отрасли сопряжены с рисками и в любом случае исключают тот или иной

гарантированный экономический результат, равно как и предполагают возможность разумно допустимых в долгосрочной перспективе вариантов корректировки государством проводимой в данной отрасли налоговой политики. Так, Федеральный закон от 25 февраля 1999 года № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" гарантирует для инвестора, осуществляющего приоритетный инвестиционный проект, стабильность, в том числе относящуюся к возложенной на его деятельность совокупной налоговой нагрузке, в течение срока окупаемости инвестиционного проекта, но, по общему правилу, не более семи лет со дня начала финансирования указанного проекта, притом что дифференциация сроков окупаемости инвестиционных проектов в зависимости от их видов определяется в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (пункт 3 статьи 15). Льготные, связанные с применением нулевой ставки, условия налогообложения добычи полезных ископаемых действовали с 1 января 2007 года по 31 декабря 2014 года, т.е. в течение восьми лет; соответственно, нет оснований полагать, что федеральным законодателем не были обеспечены надлежащие гарантии стабильности инвестиционной деятельности в данной сфере, отступление от которых свидетельствовало бы о нарушении Конституции Российской Федерации.

Кроме того, признание подпункта 8 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации утратившим силу с 1 января 2015 года в соответствии с Федеральным законом от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ не расходится - с учетом налогового периода по налогу на добычу полезных ископаемых, равного месяцу (статья 341 Налогового кодекса Российской Федерации), - с конституционно значимыми требованиями, предъявляемыми статьей 5 Налогового кодекса Российской Федерации к порядку введения в действие актов законодательства о налогах, включая недопустимость придания обратной силы актам законодательства о налогах и сборах, ухудшающим положение налогоплательщиков, поскольку реализация права на применение нулевой ставки по налогу не выходит за пределы налогового периода по налогу, в отношении которого она установлена. При этом отказ от применения нулевой ставки по налогу на добычу полезных ископаемых в отношении добычи нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, был реализован в рамках комплекса предусмотренных названным Федеральным законом мер по изменению с 1 января 2015 года системы фискального регулирования в нефтяной сфере, предполагающего при повышении ставок налога на добычу полезных ископаемых на нефть одновременное снижение ставок вывозных таможенных пошлин и ставок акцизов на нефть и нефтепродукты, а также введение для расчета суммы налога на добычу полезных ископаемых в отношении нефти, в том числе добытой в Иркутской области, понижающих коэффициентов в целях облегчения налоговой нагрузки для таких налогоплательщиков (статьи 342.4 и 342.5 Налогового кодекса Российской Федерации).

Оценка же того, в какой мере оспариваемые заявителем законоположения в системе вновь введенного правового регулирования повлияли на экономические результаты деятельности конкретных налогоплательщиков, осуществлявших добычу нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, в том числе в соотношении с условиями налогового регулирования, действовавшего до 1 января 2015 года, сама по себе во всяком случае касается экономической эффективности соответствующих мер и не соотносится напрямую с вопросом о конституционности оспариваемых законоположений. (Определение КС РФ от 12 апреля 2018 г. № 841-О)

Возможность налогоплательщика применить налоговую ставку 0 процентов по налогу на добычу полезных ископаемых в отношении нормативных потерь добытых полезных ископаемых предусмотрена подпунктом 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом под нормативными потерями полезных ископаемых для целей налогообложения признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации. Тем самым данное регулирование позволяет недропользователям не

уплачивать указанный налог на количество полезных ископаемых (в пределах установленных нормативов), которое было извлечено, но в силу разных обстоятельств (преимущественно производственного характера) утрачено.

Оспариваемые заявителем нормы Налогового кодекса Российской Федерации, являясь составной частью механизма определения действительного размера налогового обязательства субъектов предпринимательской деятельности, являющихся плательщиками налога на добычу полезных ископаемых, предоставляя им право использования налоговой ставки 0 процентов в части нормативных потерь полезных ископаемых, конкретизируют порядок обложения данным налогом и подлежат применению с учетом специфики недропользования как вида экономической деятельности. При этом исчисление налога, в том числе с учетом предусмотренных налоговых льгот, должно осуществляться во взаимосвязи со всеми элементами налогообложения: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога (пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации).

Такое правовое регулирование, принятое федеральным законодателем в рамках его дискреции в сфере налоговых отношений, с учетом названной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации не может расцениваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте в его конкретном деле. (Определение КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1630-О, Определение КС РФ от 27 сентября 2018 г. № 2458-О)

ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Объект налогообложения

Федеральный законодатель, устанавливая в главе 28 Налогового кодекса Российской Федерации транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика (статьи 357, 358 и 362). При этом Административный регламент Министерства внутренних дел Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним (утвержден приказом Министерства внутренних дел Российской Федерации от 7 августа 2013 года № 605) предусматривает возможность прекращения регистрации транспортного средства по заявлению прежнего владельца (пункт 60.4).

Такое регулирование предоставляет налогоплательщикам возможность совершать действия, связанные с прекращением регистрации ранее принадлежащих им транспортных средств, что на законных основаниях (в связи с отсутствием объекта налогообложения) исключает обязанность по уплате транспортного налога. Вместе с тем из представленных с жалобой судебных постановлений следует, что Е.А. Косарева с заявлением о прекращении регистрации транспортного средства в органы ГИБДД не обращалась.

Следовательно, оспариваемые законоположения сами по себе не могут расцениваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2009 года № 835-О-О, от 29 сентября 2011 года № 1267-О-О, от 24 декабря 2012 года № 2391-О и др.). (Определение КС РФ от 24 апреля 2018 г. № 1069-О)

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества

Оспариваемый заявителем пункт 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает необходимые и достаточные законодательные критерии, позволяющие отнести то или иное недвижимое имущество к объекту обложения налогом на

имущество организаций, в отношении которого налоговая база подлежит исчислению с учетом такого показателя, как кадастровая стоимость. В качестве одного из критериев для названных целей законодатель определил критерий предназначения здания для использования или фактического использования здания в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, - для этого требуется установить, что площадь помещений, используемых в этих целях, составляет не менее 20 процентов общей площади этого здания (строения, сооружения).

Данное регулирование является нормативной основой как для исполнения субъектами Российской Федерации полномочия по формированию указанного перечня объектов недвижимого имущества, так и для надлежащего исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налога. Таким образом, оспариваемое заявителем законоположение, принятое законодателем в рамках предоставленной ему дискреции в налоговой сфере, устанавливающее недвижимое имущество, в отношении которого законодатель посчитал необходимым определять налоговую базу с учетом такого показателя, как кадастровая стоимость, само по себе не может расцениваться как нарушающее его конституционные права. (Определение КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3058-О)

Налоговые льготы

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, предусмотревшим 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. (Постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П)

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. (Постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П)

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. (Постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П)

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. (Постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П)

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 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, возмещая 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. (Постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П)

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. (Постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П)

ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Налогоплательщики

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации земельный налог является местным налогом (статья 15), устанавливается данным Кодексом (глава 31) и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (пункт 1 статьи 387); устанавливая налог, эти органы определяют налоговые ставки в пределах, предусмотренных данным Кодексом, порядок и сроки уплаты налога, а также налоговые льготы, основания и порядок их применения (пункт 2 статьи 387). Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения; объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен земельный налог (пункт 1 статьи 388 и пункт 1 статьи 389).

Такое правовое регулирование, принятое федеральным законодателем в рамках его дискреции в сфере налоговых отношений, согласуется с общими условиями установления налога (пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации), поскольку налог считается установленным лишь в том случае, когда помимо элементов налогообложения (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период и т.д.) определены налогоплательщики. При этом применительно к земельному налогу для определения лиц, на которых возлагается обязанность по его уплате, федеральным законодателем используется институт права собственности и других вещных прав, указанных в пункте 1 статьи 388 данного Кодекса, в отношении земельного участка как объекта налогообложения.

Следовательно, оспариваемое положение [пункта 1 статьи 388] Налогового кодекса Российской Федерации само по себе не может нарушать конституционные права заявителя в указанном им аспекте, как и пункт 1 статьи 131 ГК Российской Федерации, регламентирующий основные правила государственной регистрации прав на недвижимое имущество, предусматривая, в частности, обязательность государственной регистрации права собственности и других вещных прав на недвижимое имущество, а также ограничений этих прав. (Определение КС РФ от 27 сентября 2018 г. № 2457-О)

Налоговая ставка

С учетом данных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации при оценке возможности применения пониженной ставки земельного налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, не может не учитываться целевое назначение данного участка и правовой статус его собственника.

Поскольку, как следует из Федерального закона "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан", возможность ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства коммерческими организациями не предусмотрена, это свидетельствует о невозможности применения пониженной ставки земельного налога в отношении земельных участков категории "земли сельскохозяйственного назначения" с видом разрешенного использования "для дачного строительства" ("для дачного хозяйства"), принадлежащих коммерческой организации на праве собственности и зарегистрированных в установленном законом порядке.

По смыслу налогового законодательства, пониженные ставки земельного налога, предусмотренные абзацем четвертым подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливаются для физических лиц, непосредственно использующих земли в целях удовлетворения личных потребностей при ведении дачного хозяйства или дачного строительства и создающих исключительно для этих целей некоммерческие организации, и не могут распространяться на коммерческие организации, которые приобрели эти земельные участки для строительства дачного комплекса и их последующей реализации юридическим и физическим лицам в целях извлечения прибыли.

Приведенное истолкование оспариваемых заявителем законоположений нашло отражение и в позиции Министерства финансов Российской Федерации, которое в письме от 11 февраля 2013 года № 03-05-04-02/3224 указало, что при исчислении земельного налога в отношении земельных участков из земель населенных пунктов с разрешенным использованием "для дачного строительства", "для ведения дачного строительства", "для дачного строительства с правом возведения жилого дома", принадлежащих коммерческим организациям на праве собственности, не может применяться налоговая ставка, установленная в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для дачного хозяйства.

Судебная практика, сформированная в том числе решениями высших судов Российской Федерации, свидетельствует об отсутствии неопределенности в этом вопросе. Суды исходят из того, что пониженные ставки земельного налога устанавливаются для некоммерческих организаций и физических лиц, непосредственно использующих земли в целях удовлетворения личных потребностей при ведении дачного хозяйства или дачного строительства (определения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 марта 2011 года № ВАС-2745/11, от 21 января 2013 года № ВАС-15663/12, от 19 февраля 2014 года № ВАС-1310/14; определения Верховного Суда Российской Федерации от 18 мая 2015 года № 305-КГ14-9101, от 29 февраля 2016 года № 305-КГ15-13502 и от 20 апреля 2017 года № 305-КГ17-3265).

Таким образом, оспариваемые положения пункта 1 статьи 388 и подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой они не предполагают применения налогоплательщиками - коммерческими организациями пониженной (льготной) налоговой ставки земельного налога в отношении находящихся в их собственности земельных участков, имеющих вид разрешенного использования "для дачного хозяйства" ("для дачного строительства"), какой-либо неопределенности не содержат и, вопреки мнению заявителя, не могут расцениваться как нарушающие конституционные права, указанные в жалобе. (Определение КС РФ от 8 ноября 2018 г. № 2725-О)

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения

Устанавливая в Налоговом кодексе Российской Федерации налог на имущество физических лиц (глава 32), федеральный законодатель определил, что налоговая база в отношении объектов налогообложения определяется исходя из их инвентаризационной стоимости в случае, если субъектом Российской Федерации не принято решение о начале

применения порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения (пункт 2 статьи 402).

Статья 404 Налогового кодекса Российской Федерации, в свою очередь, устанавливая порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения, предусматривает, что 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.

В то же время указанный порядок не исключает возможность корректировки в базах данных налоговых органов сведений об инвентаризационной стоимости объекта налогообложения в случае представления таких сведений по результатам исправления уполномоченным лицом (организацией технической инвентаризации) ошибки, допущенной в сведениях об инвентаризационной стоимости соответствующего объекта, представлявшихся такой организацией в налоговый орган до 1 марта 2013 года; кроме того, инвентаризационная стоимость объекта может быть оспорена в судебном порядке, в том числе при обнаружении ошибок при ее расчете (письмо Федеральной налоговой службы от 17 января 2017 года № БС-4-21/579@ "О порядке определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения").

С учетом изложенного оспариваемое заявителем законоположение не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1123-О)

Налоговые ставки

Устанавливая налог на имущество физических лиц в главе 32 Налогового кодекса Российской Федерации, федеральный законодатель предусмотрел различные налоговые ставки, размер которых определяется в том числе видом объекта налогообложения, а также предусмотрел право установления налоговых ставок нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы с учетом в числе прочего вида объекта налогообложения (статья 406). В частности, для целей применения повышенной ставки налога на имущество физических лиц для отдельных нежилых объектов федеральный законодатель делает отсылку к нежилым объектам, определяемым в соответствии со статьей 378.2 главы 30 "Налог на имущество организаций".

К ним отнесены административно-деловые центры, торговые центры (комплексы), отвечающие установленным в законе критериям, в частности не менее 20 процентов общей площади такого здания (строения, сооружения) должны предусматривать размещение офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания (пункты 3 - 4.1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации).

В свою очередь, статьей 1 Закона города Москвы "О налоге на имущество физических лиц" устанавливаются ставки налога на имущество физических лиц в отношении объектов налогообложения в зависимости от вида объекта налогообложения, в том числе в отношении нежилых объектов, определяемых в соответствии со статьей 378.2 главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации, а постановлением Правительства Москвы от 28 ноября 2014 года № 700-ПП утвержден Перечень объектов недвижимого имущества (зданий, строений и сооружений), в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость.

Таким образом, Налоговым кодексом Российской Федерации и нормативными правовыми актами субъекта Российской Федерации определен существенный элемент налогообложения - налоговая ставка, размер которой поставлен в зависимость в том числе от такого объективного критерия, как вид объекта налогообложения. При этом налогоплательщик, приобретающий то или иное недвижимое имущество, например объект нежилой недвижимости, имеет возможность с достаточной степенью определенности

самостоятельно установить налоговые последствия такого события, предполагающего, по общему правилу, в системе действующего нормативного регулирования обязанность уплатить налог на имущество физических лиц в размере большем, чем это установлено для жилых помещений.

С учетом изложенного оспариваемое нормативное регулирование, принятое законодателем в порядке реализации дискреционных полномочий в сфере установления налогов и сборов, не может рассматриваться как нарушающее права заявителей в указанном ими аспекте. (Определение КС РФ от 17 июля 2018 г. № 1719-О)

Налоговые льготы

Оспариваемое законоположение, регулирующее вопросы выплаты денежной компенсации гражданам, уволенным с военной службы, в связи с уплатой ими ряда имущественных налогов, подлежит применению во взаимосвязи с положениями законодательства о налогах и сборах, устанавливающими льготы по налогам для отдельных категорий налогоплательщиков.

В силу Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по земельному налогу подлежит уменьшению на величину кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении налогоплательщиков, относящихся к категории пенсионеров, получающих пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством. При этом в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, применяется пониженная (льготная) налоговая ставка - не более 0,3 процента. В свою очередь, военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более, освобождаются от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении отдельных объектов налогообложения в установленном законом порядке (подпункт 8 пункта 5 статьи 391, подпункт 1 пункта 1 статьи 394 и подпункт 7 пункта 1 статьи 407).

С учетом данного регулирования, предоставляющего налоговые льготы и тем самым в значительной мере снижающего налоговую нагрузку на указанные категории плательщиков имущественных налогов, оспариваемое заявителем законоположение, в соответствии с которым с 1 января 2015 года прекращается выплата гражданам, уволенным с военной службы, компенсации уплаченных ими названных налогов, само по себе не может рассцениваться как нарушающее его конституционные права в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 20 декабря 2018 г. № 3114-О)

Порядок исчисления суммы налога

С 1 января 2015 года действует глава 32 "Налог на имущество физических лиц" Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой налогоплательщиками налога признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения (статья 400); при этом порядок исчисления данного налога основывается на сведениях, представленных в налоговые органы органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество (пункт 4 статьи 85 и пункт 2 статьи 408).

Такое правовое регулирование, принятое федеральным законодателем в рамках его дискреции в сфере налоговых отношений, согласуется с общими условиями установления налога, поскольку налог считается установленным лишь в том случае, когда определены элементы налогообложения, одним из которых является порядок исчисления налога (пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации). Оспариваемые заявителем нормы по своему содержанию направлены на установление названного элемента налогообложения применительно к налогу на имущество физических лиц, обеспечивая тем самым исполнение

конституционной обязанности граждан по уплате законно установленных налогов. Таким образом, сами по себе данные законоположения не могут нарушать конституционные права заявителя как налогоплательщика. (Определение КС РФ от 25 октября 2018 г. № 2524-О)

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ В ПЕНСИОННЫЙ ФОНД РФ

В силу оспариваемых заявителем положений Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы за себя и за своих работников. При этом для целей определения размера страховых взносов, уплачиваемых индивидуальным предпринимателем за себя, берется в расчет доход индивидуального предпринимателя, полученный им в расчетном (отчетном) периоде и определяемый в соответствии со статьями 14 - 16 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования".

Так, индивидуальные предприниматели, самостоятельно выбравшие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы", для которой предусмотрена более низкая ставка налога, уплачивают страховые взносы исходя из всей суммы полученных налогоплательщиком доходов безотносительно от произведенных им расходов; при этом, однако, такие налогоплательщики уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму уплаченных страховых взносов (пункт 3.1 статьи 346.21 Налогового кодекса Российской Федерации). Таким образом, законодательное регулирование создает необходимый баланс интересов налогоплательщика (плательщика страховых взносов) с учетом выбранной им системы налогообложения и публичного субъекта, администрирующего соответствующие обязательные платежи.

Следовательно, приведенное правовое регулирование, предоставляющее индивидуальным предпринимателям возможность формировать свои пенсионные права с учетом цели обязательного пенсионного страхования, социально-правовой природы и предназначения страховых взносов, направлено на реализацию права на пенсионное обеспечение и само по себе, в том числе в части установления порядка определения размера подлежащих уплате страховых взносов, не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте. (Определение КС РФ от 25 января 2018 г. № 45-О)

ПРОЦЕДУРНЫЕ АСПЕКТЫ РАССМОТРЕНИЯ ОБРАЩЕНИЙ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В КОНСТИТУЦИОННОМ СУДЕ РФ

Подведомственность и компетенция

Разрешение вопроса о размере налога, подлежащего уплате в бюджет в конкретном деле заявителя, при выплате им дохода иностранному лицу в виде процентов по долговым обязательствам, как связанного в том числе с истолкованием положений международных соглашений в налоговой сфере, не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"). (Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 526-О)

Разрешение вопроса о том, относятся ли оказанные заявителем услуги к услугам по обслуживанию морских судов в период стоянки в портах, как связанного с обстоятельствами хозяйственной деятельности и оформлением первичной документации в его конкретном деле, не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О

Конституционном Суде Российской Федерации"). (Определение КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 529-О)

Оценка обоснованности решений правоприменительных органов, в том числе в части правомерности исчисления земельного налога в отношении тех или иных налогоплательщиков с учетом фактических обстоятельств возникновения у них, а впоследствии прекращения права собственности на земельные участки во взаимосвязи с действиями уполномоченного органа по внесению сведений в Единый государственный реестр прав на недвижимость и сделок с ним, не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"). (Определение КС РФ от 27 сентября 2018 г. № 2457-О)

Юридическая сила решения

Конституционный Суд Российской Федерации Определением от 29 мая 2018 года № 1128-О отказал в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ю.Н. Максимова на нарушение его конституционных прав пунктами 2 и 3 статьи 2 Федерального закона от 23 июля 2013 года № 212-ФЗ "О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", поскольку она не отвечала требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

В своих новых обращениях Ю.Н. Максимов вновь оспаривает конституционность указанных законоположений, однако к ним не приложены какие-либо дополнительные материалы, которые могли бы дать основание для принятия Конституционным Судом Российской Федерации иного решения по предмету жалоб. Фактически заявитель ставит вопрос о пересмотре решения Конституционного Суда Российской Федерации, которое согласно части первой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" является окончательным и не подлежит обжалованию. (Определение КС РФ от 27 сентября 2018 г. № 32-ПП)