
ПРОБЛЕМЫ КОНСТИТУЦИОННОГО И МУНИЦИПАЛЬНОГО ПРАВА

УДК347.91/95

ПО СЛЕДАМ СУДЕБНЫХ РЕШЕНИЙ (АНАЛИЗ ПОСТАНОВЛЕНИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РЕСПУБЛИКИ ДАГЕСТАН ОТ 10.02.2015 г. № 1-П)

Акутаев Р.М., Конституционный Суд Республики Дагестан, Махачкала, Российская Федерация, *akutaevrm@mail.ru*

Кадимова М.Ш., Конституционный Суд Республики Дагестан, Махачкала, Российская Федерация, *man-na.kadimova@mail.ru*

В статье на основе принципов определенности правовой нормы и незаконности придания обратной силы правовой норме, ухудшающей положение налогоплательщиков, анализируется решение Конституционного Суда Республики Дагестан по конкретному делу.

Ключевые слова: налоговое право, земельное право, кадастровая стоимость земель, определенность правовой нормы, обратная сила закона.

DOI: 10.21779/2224-0241-2016-20-4-51-55

UDC 347.91/95

ON THE TRAIL OF JUDICIAL DECISIONS (ANALYSIS OF THE DECISIONS OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF THE REPUBLIC OF DAGESTAN FROM 10.02.2015 № 1-P)

Akutaev R.M., Constitutional Court of the Republic of Dagestan, Makhachkala, Russian Federation, *akutaevrm@mail.ru*

Kadymova M.S., Constitutional Court of the Republic of Dagestan, Makhachkala, Russian Federation, *man-na.kadimova@mail.ru*

In article on the basis of the principles of certainty of a legal norm and illegal of giving retroactive law which deteriorate the position of taxpayers, analyzed decisions of the constitutional Court of the Republic of Dagestan in a particular case.

Key words: tax law, land law, cadastral value of land, certainty of legal rules, retroactivity of the law.

DOI: 10.21779/2224-0241-2016-20-4-51-55

Одно из обращений последнего времени, рассмотренных Конституционным Судом Республики Дагестан (далее – КС РД, Суд), косвенно касалось применения земельного и налогового законодательства*. По сложившемуся обыкновению правоприменительной практики эту «сладкую парочку» обычно связывают споры по поводу установления кадастровой стоимости земли, от чего зависит исчисление ставки налога на землю. Это – одна из наиболее актуальных и дискуссионных проблем как с точки зрения правоприменительной практики [1; 2; 3; 4; 5; 6], так и в теоретическом аспекте [7; 8; 9; 10; 11].

Однако наш случай, учитывая особенности полномочий конституционных (уставных) судов субъектов

Российской Федерации, имел несколько иной характер. Предстояло проверить конституционность принятого решения исполнительной властью республики, утвердившего удельные показатели кадастровой стоимости и результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Республики Дагестан и придавшего им обратную силу. Но обо всем по порядку.

Правительством Республики Дагестан 31 января 2013 года было принято Постановление № 13 «Об утверждении удельных показателей кадастровой стоимости и результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Республики Дагестан». В соответствии с положением, предусмотренным п. 6 указанного Постановления, оно вступает в силу со дня официального опубликования и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года.

Применив указанный пункт, Дербентская межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №3 по Республике Дагестан по результатам камеральной налоговой проверки решила привлечь ООО «Росконсерв» к ответственности за совершение нало-

* Речь идет о Постановлении Конституционного Суда Республики Дагестан от 10 февраля 2015 года №1-П по делу о проверке конституционности пункта 6 Постановления Правительства Республики Дагестан от 31 января 2013 г. №13 «Об утверждении удельных показателей кадастровой стоимости и результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Республики Дагестан» в связи с жалобой представителя общества с ограниченной ответственностью «Росконсерв» М.О. Керимова

гового правонарушения и взыскать недоимку земельного налога за 2013 год в сумме 683736 рублей. Однако представитель ООО «Росконсерв» М.О. Керимов, посчитав примененный п. 6 Постановления Правительства Республики Дагестан от 31 января 2013 года № 13 противоречащим ст. 50 Конституции Республики Дагестан, не допускающей придание обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, обратился в КС РД.

Представители Правительства Республики Дагестан не согласились с мнением заявителя. По их убеждению, положение п. 6 Постановления Правительства Республики Дагестан от 31 января 2013 года № 13, распространившее его действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года, предполагает применение данной нормы для целей определения ставок арендной платы и в иных случаях, предусмотренных законодательством, но не для целей налогообложения. В последнем случае (в целях налогообложения) должен применяться порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, определенных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ). Кроме того, они придерживаются мнения, что в ст. 50 Конституции Республики Дагестан, которая предусматривает, что «каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют», речь идет исключительно о законах, а не об актах органов исполнительной власти, в связи с чем КС РД не вправе рассматривать вопрос о соответствии указанного Постановления Правительства Республики Дагестан ст. 50 Конституции Республики Дагестан.

Однако анализ действующего законодательства, в первую очередь, Конституции Республики Дагестан, иных нормативных правовых актов, а также правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, не позволяют согласиться с мнением стороны, издавшей оспариваемый нормативный акт.

Прежде всего, нельзя согласиться с доводами представителя Правительства Республики Дагестан об отсутствии оснований для рассмотрения жалобы представителя ООО «Росконсерв», поскольку в ст. 50 Конституции Республики Дагестан речь идет исключительно о законах, а не о подзаконных актах, каковым является Постановление Правительства Республики Дагестан.

Согласно правовой позиции, выраженной в Постановлении КС РД, термин «законы» в контексте ст. 50 Конституции Республики Дагестан по своему конституционно-правовому смыслу предполагает все виды нормативных правовых актов Республики Дагестан. Иное истолкование привело бы к умалению роли и значения Конституции Республики Дагестан, как акта, имеющего верховенство над всеми другими нормативными правовыми актами Республики Дагестан, и означало бы допустимость принятия нормативных правовых актов, не согласующихся с Конституцией Республики Дагестан.

Материалы анализируемого дела свидетельствуют о том, что оспариваемое положение правительственного постановления применено в конкретном деле в отношении ООО «Росконсерв» и жалоба его представителя допустима и подведомственна КС РД. Следовательно, предметом рассмотрения Судом по насто-

ящему делу является п. 6 Постановления Правительства Республики Дагестан от 31 января 2013 года № 13 в той мере, в какой содержащаяся в нем норма по смыслу, придаваемому ей в системе действующего правового регулирования и сложившейся правоприменительной практикой, допускает, вопреки требованиям Конституции Республики Дагестан и НК РФ, распространение его действия при решении вопросов, связанных с налогообложением земель населенных пунктов Республики Дагестан, на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года, т.е. придает им обратную силу*.

Согласно Конституции Республики Дагестан (ч. 2 ст. 48, ст. 50) в республике не должны издаваться законы, отменяющие или умаляющие права и свободы человека и гражданина; каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют**.

В соответствии с налоговым законодательством земельный налог является местным налогом и устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ. Средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу) утверждают органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации (ст. 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации).

В Законе Республики Дагестан от 29 декабря 2003 года № 45 «О земле» (ч. 5 ст. 60) закреплено, что для целей налогообложения и в иных случаях, предусмотренных Земельным кодексом Российской Федерации и федеральными законами, устанавливается кадастровая стоимость земельного участка. Здесь же, в ст. 61, определено, что Правительство Республики Дагестан утверждает средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу). Данные нормативные положения, как следует из правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации***, во взаимосвязи с нормами ст. 390 и п. 1

* При рассмотрении споров по земельному налогу, по мнению И.Р. Пертли, заинтересованные лица могут обращаться в суды общей юрисдикции (спору с участием граждан) и в арбитражные суды (спору с участием юридических лиц и граждан-предпринимателей) (см.: [12]). Однако материалы настоящего исследования свидетельствуют, что в отдельных случаях споры по земельному налогу, хотя, признаваясь, под специфическим, конституционным, углом зрения, могут стать предметом рассмотрения и конституционных (уставных) судов субъектов Российской Федерации, как и Конституционного Суда Российской Федерации.

** Отметим, что в приведенном конституционном положении так же, как и в аналогичном положении ст. 57 Конституции Российской Федерации, усматривается социальная направленность правового регулирования налогообложения, чего не скажешь о положении п. 6 оспариваемого нормативного акта, где акцент явно смещен в сторону его фискальной составляющей. О соотношении этих тенденций в налоговой политике государства см.: [13; 14; 15].

*** По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Омскшина": постановление Конституционного

ст. 391 НК РФ, порождают правовые последствия для граждан и объединений как налогоплательщиков, и, соответственно, должны действовать во времени в том порядке, в каком определены федеральным законодательством для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

Согласно Конституции Республики Дагестан (ст. 90) Правительство Республики Дагестан издает постановления и распоряжения, которые не могут противоречить Конституции Российской Федерации, федеральным законам, указам Президента Российской Федерации, постановлениям Правительства Российской Федерации, Конституции Республики Дагестан, законам Республики Дагестан и указам Главы Республики Дагестан. Постановления и распоряжения Правительства Республики Дагестан, принятые в пределах его полномочий, обязательны к исполнению в Республике Дагестан.

Наряду с этим, положения Конституции Российской Федерации и Конституции Республики Дагестан, правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, в частности, выраженные в Постановлении от 2 июля 2013 года №17-П, определяют, что конституционные гарантии прав граждан и их объединений как налогоплательщиков предполагают особый порядок вступления в силу всех нормативных правовых актов, которыми на них возлагается обязанность платить соответствующие налоги и сборы, что имеет значение как для актов, непосредственно относящихся к законодательству о налогах и сборах, так и для актов иной отраслевой принадлежности, если законодатель допускает их использование для целей налогообложения, – в той их части, в какой они влияют на содержание налоговой обязанности. Соответственно, нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами ст. 390 и п. 1 ст. 391 НК РФ порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Для целей же, не связанных с налогообложением и сборами, указанные нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации действуют во времени в общем порядке, который, в частности, определен ст. 8 Федерального закона от 6 октября 1999 года №184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и главой IX Закона Республики Дагестан от 16 апреля 1997 года №8 «О нормативных правовых актах Республики Дагестан».

Кроме приведенного отправного положения законодательства, следует исходить из того, что Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно обращал внимание и сформулировал правовую позицию, согласно которой по смыслу ст. 57 Конституции Российской Федерации в её системной взаимосвязи со ст. 1 (ч. 1), 19 (ч.ч. 1 и 2) и 55 в Российской Федерации нормы закона о налогах и сборах должны отвечать принципу определенности, т.е. содержать

четкие, однозначные и понятные всем нормативные положения*. Конкретизируя вытекающий из приведенных положений Конституции Российской Федерации принцип определенности налоговых норм, п. 6 ст. 3 НК РФ предусматривает, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Расплывчатость, неопределенность налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и, тем самым, – к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного п. 1 ст. 3 НК РФ, а потому предусмотренный в дефектных с точки зрения требований юридической техники нормах налог не может считаться законно установленным**. Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение.

Применение налоговой инспекцией в отношении ООО «Росконсерв» удельных показателей кадастровой стоимости земли, установленных Постановлением Правительства Республики Дагестан от 31 января 2013 года №13, при исчислении земельного налога за 2013 год есть свидетельство того, что оспариваемая представителем ООО «Росконсерв» норма в силу своей неопределенности не исключает, а, напротив, допускает, вопреки требованиям Конституции Республики Дагестан и НК РФ, ее неоднозначное истолкование, в связи с чем она не может быть признана соответствующей Конституции Республики Дагестан.

Таким образом, учитывая вышеизложенное, Конституционный Суд Республики Дагестан пришел к выводу, что оспариваемый пункт Постановления Правительства Республики Дагестан от 31 января 2013 года №13 «Об утверждении удельных показателей кадастровой стоимости и результатов государственной оценки земель населенных пунктов Республики Дагестан» не соответствует Конституции Рес-

* Отдельные аспекты этой проблемы см.: [16; 17].

** В частности, см.: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 08.10.1997 № 13-П "По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году"; Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 г. № 5-П "По делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко"; Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 мая 2013 г. № 11-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Встреча"; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 15 января 2008 г. № 294-О-П по запросу Арбитражного суда Нижегородской области о проверке конституционности пункта 2 статьи 333.18, подпункта 20 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 4 статьи 16 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" и др. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

публики Дагестан, в той мере, в какой содержащаяся в нем норма по смыслу, придаваемому ей в системе действующего правового регулирования и сложившейся правоприменительной практике, допускает при решении вопросов налогообложения распространение действия указанного Постановления Правительства Республики Дагестан на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года. Тем самым Суд еще раз подтвердил, что нормативные правовые акты, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

При этом Конституционный Суд Республики Дагестан в целях исключения неопределенности оспариваемой правовой нормы и с учетом ее конституционно-правового смысла, выявленного в анализируемом Постановлении, рекомендовал Правительству Республики Дагестан пересмотреть оспариваемое положение, уточнив порядок его применения при решении вопросов налогообложения*.

Литература

1. Землякова Г.Л. Определение кадастровой стоимости земельного участка, образованного из участка, в отношении которого установлена рыночная стоимость. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 23.09.2015 г. № 310-КГ15-5224 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. № 10. С. 16–20.
2. Крохина Ю.А. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // Российская юстиция. 2014. № 6. С. 41–44.
3. Болдырев В.А. Оценка актов публичной власти и размера кадастровой стоимости земельных участков в судебной практике // Российская юстиция. 2011. № 2. С. 64–67.
4. Зырянова А.С. Судебная практика по земельному налогу // Реформы и право. 2009. № 1. С. 42–48.
5. Хотько А.В. Оспаривание результатов кадастровой оценки земель: правовые позиции высших судов России // Российский юридический журнал. 2012. № 1. С. 141–154.
6. Кузнецова Н.Г. Земельный налог: практика применения судами норм главы 31 Налогового кодекса Российской Федерации // Арбитражные споры. 2011. № 1. С. 85–130.
7. Хотько А.В. Перспективы оспаривания в суде результатов государственной кадастровой оценки земель. М.: РИОР, 2010.
8. Харьков В.Н. Актуальные вопросы теории и судебной практики рассмотрения земельных споров // Новая правовая мысль. 2012. № 5. С. 42–47.
9. Хасанишин И.А., Хисамов А.Х., Шакирьянов Р.В. К вопросу об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости земельных участков // Юридический мир. 2015. № 1. С. 57–62.
10. Лунина Н.А. Некоторые вопросы правового режима налогообложения пользователей земельными участками // Налоги. 2007. № 2. С. 36–39.
11. Евсиков А.М. Кадастровая стоимость как налоговая база по налогу на имущество. Вопросы установления и оспаривания // Финансовое право. 2015. № 1. С. 15–19.
12. Пертли И.Р. Судебный порядок урегулирования споров по земельному налогу // Налоги. 2016. № 3. С. 39–42.
13. Химичева Н.И., Беликов Е.Г. Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц // Налоги. 2016. № 2. С. 45–48;
14. Беликов Е.Г. Социальная направленность налогового права: реалии и перспективы // Налоги. 2016. № 2. С. 10–14.
15. Землянская Н.И. Некоторые теоретические и законодательные аспекты финансово-правовой политики Российского государства // Налоги. 2016. № 2. С. 17–21.
16. Акутаев Р.М. Некоторые проблемы определенности уголовно-правовых норм // Российская юстиция. 2014. № 12. С. 19–22.
17. Гаджиев Г.А., Коваленко К.А. Принцип правовой определенности в конституционном правосудии // Журнал конституционного правосудия. 2012. № 5. С. 12–19.
18. Иваненко Д.Е. Аспекты кадастровой оценки недвижимости: институциональный опыт зарубежных стран // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 1. С. 16–24.
19. Погодина И.В., Борисова А.А. Налогообложение недвижимого имущества: проблемы и перспективы // Налоги. 2015. № 5. С. 25–28.

References

1. Zemlyakova G.L. Opredelenie kadaastrovoi stoimosti zemel'nogo uchastka, obrazovannogo iz uchastka, v otnoshenii kotorogo ustanovlena rynochnaya stoimost'. Kommentarii k Opredeleniyu Sudebnoi kollegii po ekonomicheskim sporam VS RF ot 23.09.2015 g. № 310-KG15-5224 // Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya Rossiiskoi Federatsii. 2015. № 10. S. 16–20.
2. Krokhina Yu.A. Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii // Rossiiskaya yustitsiya. 2014. № 6. S. 41–44.
3. Boldyrev V.A. Otsenka aktov publichnoi vlasti i razmera kadaastrovoi stoimosti zemel'nykh uchastkov v sudebnoi praktike // Rossiiskaya yustitsiya. 2011. № 2. S. 64–67.
4. Zyryanova A.S. Sudebnaya praktika po zemel'nomu nalogu // Reformy i pravo. 2009. № 1. S. 42–48.

* Об отдельных аспектах совершенствования налога на недвижимость, в частности, см.: [18; 19].

5. *Khot'ko A.V.* Osparivanie rezul'tatov kadaastrovoi otsenki zemel': pravovye pozitsii vysshikh sudov Rossii // Rossiiskii yuridicheskii zhurnal. 2012. № 1. S. 141–154.
6. *Kuznetsova N.G.* Zemel'nyi nalog: praktika primeneniya sudami norm glavy 31 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii // Arbitrazhnye spory. 2011. № 1. S. 85–130.
7. *Khot'ko A.V.* Perspektivy osparivaniya v sude rezul'tatov gosudarstvennoi kadaastrovoi otsenki zemel'. M.: RIOR, 2010.
8. *Khar'kov V.N.* Aktual'nye voprosy teorii i sudebnoi praktiki rassmotreniya zemel'nykh sporov // Novaya pravovaya mysl'. 2012. № 5. S. 42–47;
9. *Khasanshin I.A., Khisamov A.Kh., Shakir'yanov R.V.* K voprosu ob osparivanii rezul'tatov opredeleniya kadaastrovoi stoimosti zemel'nykh uchastkov // Yuridicheskii mir. 2015. № 1. S. 57–62.
10. *Lunina N.A.* Nekotorye voprosy pravovogo rezhima nalogooblozheniya pol'zovatelei zemel'nymi uchastkami // Nalogi. 2007. № 2. S. 36–39.
11. *Evsikov A.M.* Kadaastrovaya stoimost' kak nalogovaya baza po nalogu na imushchestvo. Voprosy ustanovleniya i osparivaniya // Finansovoe pravo. 2015. № 1. S. 15–19.
12. *Pertli I.R.* Sudebnyi poryadok uregulirovaniya sporov po zemel'nomu nalogu // Nalogi. 2016. № 3. S. 39–42.
13. *Khimicheva N.I., Belikov E.G.* Printsip spravedlivosti v pravovom regulirovanii nalogooblozheniya dokhodov fizicheskikh lits // Nalogi. 2016. № 2. S. 45–48.
14. *Belikov E.G.* Sotsial'naya napravlennost' nalogovogo prava: realii i perspektivy // Nalogi. 2016. № 2. S. 10–14.
15. *Zemlyanskaya N.I.* Nekotorye teoreticheskie i zakonodatel'nye aspekty finansovo-pravovoi politiki Rossiiskogo gosudarstva // Nalogi. 2016. № 2. S. 17–21.
16. *Akutaev R.M.* Nekotorye problemy opredelennosti ugovorno-pravovykh norm // Rossiiskaya yustitsiya. 2014. № 12. S. 19–22;
17. *Gadzhiev G.A., Kovalenko K.A.* Printsip pravovoi opredelennosti v konstitutsionnom pravosudii // Zhurnal konstitutsionnogo pravosudiya. 2012. № 5. S. 12–19.
18. *Ivanenko D.E.* Aspekty kadaastrovoi otsenki nedvizhimosti: institutsional'nyi opyt zarubezhnykh stran // Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii. 2014. № 1. S. 16–24.
19. *Pogodina I.V., Borisova A.A.* Nalogooblozhenie nedvizhimogo imushchestva: problemy i perspektivy // Nalogi. 2015. № 5. S. 25–28.

*Поступила в редакцию 6 сентября 2016 г.
Received 6 September, 2016*