



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 394 и пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Корнер Казань»

город Санкт-Петербург

21 июля 2026 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Л.М.Жарковой, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, А.В.Коновалова, М.Б.Лобова, В.А.Сивицкого, Е.В.Тарибо,

с участием представителей общества с ограниченной ответственностью «Корнер Казань» – Р.Р.Долотина и В.В.Кузовкова, полномочного представителя Совета Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации А.А.Клишаса, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации Д.Ф.Мезенцева,

руководствуясь статьей 125 (пункт «а» части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности пункта 1 статьи 394 и пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба общества с ограниченной ответственностью «Корнер Казань». Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Е.В.Тарибо, объяснения представителей сторон, выступления временно исполняющего обязанности полномочного представителя Правительства Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации П.В.Степанова, а также приглашенных в заседание представителей: от Генерального прокурора Российской Федерации – А.З.Завалунова, от Министерства юстиции Российской Федерации – А.В.Таманцевой, от Министерства финансов Российской Федерации – В.В.Сашичева, от Федеральной налоговой службы – Е.И.Келих, от Санкт-Петербургского государственного университета – Н.А.Шевелёвой, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Общество с ограниченной ответственностью «Корнер Казань» (далее также – ООО «Корнер Казань») оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации:

пункта 1 статьи 394, в соответствии с которым налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, нормативными правовыми актами представительного органа федеральной территории «Сириус») и не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного

строительства, за исключением участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, а также 1,5 процента в отношении прочих земельных участков;

пункта 15 статьи 396, предусматривающего, что в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 2 в течение трех лет начиная с даты государственной регистрации прав на данные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенные жилой дом (многоквартирный дом) или на любое помещение в таком доме, а в случае государственной регистрации прав на такой дом или на любое помещение в таком доме до истечения трехлетнего срока сумма налога, исчисленного за период применения коэффициента 2, подлежит перерасчету с учетом коэффициента 1; в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего три года с даты государственной регистрации прав на данные участки, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенные жилой дом (многоквартирный дом) или на любое помещение в таком доме.

В собственности ООО «Корнер Казань» находятся земельные участки с видом разрешенного использования «для индивидуального жилищного строительства», расположенные на территории муниципального образования город Казань. При расчете земельного налога за налоговый период 2023 года в отношении данных участков налоговый орган применил налоговую ставку 1,5 процента, установленную решением Казанской городской Думы от 11 ноября 2013 года № 5-26 «О земельном налоге», и предусмотренные пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации повышающие коэффициенты 2 и 4. Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от

11 июня 2025 года по делу № А65-42005/2024, оставленным без изменения постановлениями Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 августа 2025 года и Арбитражного суда Поволжского округа от 30 октября 2025 года, отказано в удовлетворении требования ООО «Корнер Казань» о признании незаконным применения повышающих коэффициентов при расчете земельного налога. Суды исходили из того, что эти коэффициенты подлежат применению и в случае, когда налог исчисляется по ставке 1,5 процента. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 13 января 2026 года отказано в передаче кассационной жалобы ООО «Корнер Казань» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

По мнению ООО «Корнер Казань», оспариваемые нормы противоречат статьям 8, 15 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку позволяют применять повышающие коэффициенты 2 и 4 при расчете земельного налога по ставке 1,5 процента в отношении земельных участков, предназначенных для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности.

Пункт 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации закрепляет лишь предельные (максимальные) налоговые ставки для земельных участков разных видов и не предопределяет конкретного размера ставки для участков того или иного вида; конкретные же налоговые ставки вводятся нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации оценивает как буквальный смысл рассматриваемых норм, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием, в том числе в решениях по конкретному делу, или сложившейся правоприменительной практикой, и исходит из их места в системе правовых норм (часть вторая статьи 74 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»). Потому он учитывает, что в деле ООО «Корнер Казань» предусмотренные пунктом 15 статьи 396 данного Кодекса повышающие коэффициенты 2 и 4 применены к налоговой

ставке в размере 1,5 процента, введенной на основании пункта 1 статьи 394 данного Кодекса муниципальным правовым актом для земельных участков, приобретенных (предоставленных) в целях индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности.

Таким образом, исходя из предписаний статей 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» пункт 1 статьи 394 и пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения по настоящему делу в той мере, в какой на их основании собственники земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, признаются плательщиками земельного налога, исчисляемого с применением ставки 1,5 процента и повышающих коэффициентов 2 и 4.

2. В силу Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57), установление общих принципов налогообложения и сборов находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов (статья 72, пункт «и» части 1), а система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3).

Основываясь на этих положениях, Конституционный Суд Российской Федерации еще на стадии становления российской налоговой системы указывал, что установить налог не значит просто дать ему название, установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства (постановления от 4 апреля 1996 года № 9-П, от 18 февраля 1997 года № 3-П, от 21 марта 1997 года № 5-П и от 11 ноября 1997 года № 16-П). К введению же такого элемента налога, как ставка, предъявляются повышенные требования, с тем чтобы налоговое обязательство обладало достаточной степенью конкретизации, отсутствие которой порождает неконституционность закона,

как это имело место, например, в случае взимания земельного налога, исчисляемого на основе Закона Российской Федерации от 11 октября 1991 года № 1738-I «О плате за землю» по средним ставкам без определения порядка их расчета (Постановление от 8 октября 1997 года № 13-П).

Федеральный законодатель, реализуя конституционные предписания в их истолковании Конституционным Судом Российской Федерации, отнес в действующем с 1 января 1999 года Налоговом кодексе Российской Федерации налоговую ставку к необходимым (обязательным) элементам налогообложения (пункт 1 статьи 17), а применительно к региональным и местным налогам установил, что их ставки определяются законами субъектов Российской Федерации о налогах и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах в порядке и пределах, предусмотренных данным Кодексом (пункты 3 и 4 статьи 12).

Касаясь налогообложения регионального уровня, Конституционный Суд Российской Федерации особо подчеркнул, что предельная ставка налога должна регулироваться федеральным законом с тем, чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков (Постановление от 30 января 2001 года № 2-П). Федеральный законодатель должен устанавливать максимальные ставки для налогов, в регулировании которых участвуют органы публичной власти иного уровня, практика же установления в федеральных законах лишь минимальных налоговых ставок не отвечает конституционным принципам, действующим в сфере налогообложения (определения от 9 апреля 2002 года № 69-О, от 10 апреля 2002 года № 104-О и № 107-О). Приведенные правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации в полной мере распространяются на положения законодательства о налогах и сборах, определяющие ставки местных налогов, в том числе земельного налога (определения от 12 мая 2003 года № 186-О и от 11 мая 2004 года № 209-О).

Это означает, что право субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления определять конкретные ставки региональных и

местных налогов, включая их дифференциацию, должно осуществляться так, чтобы налоговое бремя не выходило за пределы, очерченные федеральным законодателем, а максимальная налоговая ставка, закрепленная в федеральном законе, в любом случае обладала бы сдерживающим эффектом.

2.1. Федеральный законодатель, осуществляя налоговое регулирование, обязан руководствоваться в том числе приведенными выше критериями правомерного налогообложения и вместе с тем обладает достаточно широкой дискрецией в этой сфере, а потому при установлении конкретного налога сам выбирает его параметры, обусловленные экономическими характеристиками налога, включая состав его плательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели для определения налоговой базы, порядок исчисления налога (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2018 года № 47-П, от 31 марта 2022 года № 13-П и др.). Налоговые ставки устанавливаются в рамках такой законодательной дискреции, что позволяет при учете особенностей конкретного объекта налогообложения, в частности его экономического основания, закреплять в законе различные способы расчета налоговой ставки.

Так, Конституционный Суд Российской Федерации счел допустимой реализацию Правительством Российской Федерации делегированного ему федеральным законодателем полномочия по дифференцированию средневзвешенных ставок акцизов (Определение от 4 мая 2000 года № 89-О), а также не усмотрел нарушения конституционных положений при введении в Налоговый кодекс Российской Федерации так называемых комбинированных ставок, состоящих из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) ставок, меняющих привычную структуру налога (Определение от 9 декабря 2002 года № 346-О). При этом, как следует из пункта 1 статьи 17 и пункта 1 статьи 52 данного Кодекса, налоговая ставка, наряду с налоговой базой, имеет определяющее значение для исчисления налога, а порядок исчисления налога, в свою очередь, являясь самостоятельным элементом налогообложения, допускает применение разного рода вычетов,

коэффициентов, индексов и иных экономических показателей при определении конечного размера налога. Однако порядок исчисления налога, имея вспомогательное значение в системе налогообложения, не может использоваться законодателем исключительно для максимизации налогового бремени во избежание подмены порядком исчисления налога налоговой ставки, призванной закрепить понятный и предсказуемый уровень налоговых изъятий.

2.2. В отдельных случаях налоговая ставка может устанавливаться в пониженном (в том числе нулевом) размере в целях создания наиболее выгодных и благоприятных условий для определенной экономической деятельности. Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, такого рода налоговые ставки представляют собой разновидность налоговой льготы (определения от 27 февраля 2018 года № 562-О, от 9 июня 2022 года № 1450-О и др.).

По смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, льготы по налогу и конкретные основания для их использования могут предусматриваться в актах законодательства о налогах и сборах лишь в необходимых, по мнению законодателя, случаях, притом что он вправе очертить – сузить или расширить – круг лиц, на которых распространяются налоговые льготы, а также предусмотреть условия и порядок их применения (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 2 декабря 2013 года № 26-П и др.). Законодатель, преследуя основанные на конституционных нормах цели социально-экономической политики, которые подлежат учету при регулировании налогообложения (постановления от 13 апреля 2016 года № 11-П и от 22 апреля 2026 года № 26-П; Определение от 12 апреля 2018 года № 841-О), может предусмотреть в качестве условий применения пониженной или нулевой ставки налога участие налогоплательщика в публично значимой или социально полезной деятельности, достижение им неких экономических показателей, осуществление определенного объема инвестиций и т.д. Невыполнение же этих условий может влечь полную или частичную утрату права на применение льготной ставки; иное вело бы к

избирательному предоставлению преимуществ в налоговых правоотношениях вопреки требованиям законного, равного и справедливого налогообложения (определения от 2 июля 2019 года № 1831-О и от 9 февраля 2023 года № 226-О).

2.3. Как неоднократно подчеркивал Конституционный Суд Российской Федерации, в силу требования определенности правового регулирования – каковое требование основывается на конституционных принципах правового государства, верховенства закона и юридического равенства (статья 1, часть 1; статья 4, часть 2; статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации) – налоговые предписания должны быть понятны субъектам правоотношений из содержания нормы или системы норм, находящихся в очевидной взаимосвязи. Конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают наличие понятного и непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления от 22 июня 2009 года № 10-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П, от 15 января 2026 года № 1-П и др.).

В этой связи Конституционный Суд Российской Федерации обращал внимание на то, что именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения, реальность его целей и позволяют налогоплательщикам добросовестно платить налоги, а налоговым органам – осуществлять контроль над их действиями (постановления от 10 июля 2017 года № 19-П, от 21 января 2025 года № 2-П и др.). Расплывчатость же 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 пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, федеральный законодатель, обладая весьма широкой дискрецией по установлению ставок налогов различного уровня, включая предельные (максимальные) и льготные (пониженные) ставки, обязан формулировать нормы Налогового кодекса Российской Федерации с достаточной степенью определенности и исключать противоречивое их истолкование, чтобы налогоплательщик точно знал, какие налоговые последствия с точки зрения наличия или отсутствия оснований для применения той или иной ставки влечет осуществляемая им экономическая деятельность. При этом отмена ранее установленных налоговых льгот является значимым фактором, влияющим на ведение экономической деятельности налогоплательщиком, уже в силу того, что изменяет ранее сложившиеся условия ведения такой деятельности и потому имеет некий ретроактивный эффект. Следовательно, федеральный законодатель при реализации дискреционных полномочий должен учитывать сложившееся ранее в правоприменительной практике понимание отдельных положений налогового законодательства, а также системно подходить к внесению изменений, обеспечивая предсказуемость и плавность перехода к новым налоговым условиям, что невозможно без должной степени определенности новых правовых норм и их согласованности с уже действующей системой правовых предписаний.

3. Реализуя свои полномочия в области регламентации земельных отношений, федеральный законодатель установил в качестве основных принципов земельного законодательства, в частности: принцип деления земель по целевому назначению на категории, согласно которому правовой режим земель определяется исходя из их принадлежности к определенной категории и разрешенного использования в соответствии с требованиями законодательства; принцип дифференцированного подхода к установлению правового режима земель, требующий при определении их правового режима учитывать природные, социальные, экономические и иные факторы; принцип

платности использования земли, в силу которого по общему правилу использование земли осуществляется за плату, а формами платы являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата, при этом порядок исчисления и уплаты земельного налога устанавливается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (подпункты 7, 8 и 10 пункта 1 статьи 1 и пункты 1 и 2 статьи 65 Земельного кодекса Российской Федерации). Действуя в единстве и в контексте истории развития земельных отношений в России, принципы земельного законодательства предполагают, что их конкретизация не только в земельном, но и ином отраслевом законодательстве будет иметь целью прежде всего регулирующее и стимулирующее воздействие на лиц, использующих землю как основу жизни и деятельности человека.

Глава 31 Налогового кодекса Российской Федерации, посвященная земельному налогу, введена в действие с 1 января 2005 года вместо прежнего регулирования, основанного на положениях Закона Российской Федерации «О плате за землю». Будучи, как следует из статьи 15 данного Кодекса, местным налогом, земельный налог, согласно пункту 1 его статьи 387, устанавливается данным Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, нормативными правовыми актами представительного органа федеральной территории «Сириус» и обязателен к уплате в указанных публичных образованиях. В соответствии с пунктом 1 его статьи 394 ставки земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и иных указанных публичных образований и не могут превышать 0,3 процента, если земельный участок отнесен к одной из выделенных федеральным законодателем категорий (земли сельскохозяйственного назначения, участки, занятые жилищным фондом, участки, ограниченные в обороте, и т.д.), а в отношении других земельных участков ставки могут быть установлены в пределах 1,5 процента.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что в статье 394 Налогового кодекса Российской Федерации установлены предельные размеры налоговых ставок (0,3 или 1,5 процента), применимые к соответствующим земельным участкам, и закреплен запрет на установление ставок сверх этих размеров (определения от 29 мая 2014 года № 999-О, от 28 января 2016 года № 57-О, от 26 марта 2019 года № 820-О и др.). При этом он исходил из квалификации верхнего предела ставки, составляющего 0,3 процента, в качестве имеющего льготный характер (Определение от 8 ноября 2018 года № 2725-О).

Указанный льготный предельный размер ставки в отношении земельных участков, предназначенных для жилищного строительства, изначально предусмотренный в главе 31 Налогового кодекса Российской Федерации, стал важной законодательной мерой, направленной на создание условий для реализации права граждан на жилище и, соответственно, функций Российской Федерации как социального государства (статьи 7 и 40 Конституции Российской Федерации). При этом редакция абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 394 данного Кодекса, действовавшая с 2005 года вплоть до 2020 года, распространяла верхний предел ставки, составляющий 0,3 процента, на земельные участки, предназначенные для осуществления всех форм жилищного строительства, в том числе индивидуального жилищного строительства, осуществляемого в предпринимательских целях, причем из этого последовательно исходила правоприменительная практика (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 4 февраля 2020 года № 308-ЭС19-18258 по делу № А53-21469/2017, от 11 апреля 2022 года № 306-ЭС21-25432 по делу № А65-1304/2021 и от 24 июня 2022 года № 310-ЭС22-2242 по делу № А14-3191/2021).

Федеральный закон от 29 ноября 2004 года № 141-ФЗ в пунктах 15 и 16 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации регламентировал применение повышающих коэффициентов 2 и 4. Как следует из пункта 15 (и в изначальной, и в действующей редакции), застройщик (физическое или

юридическое лицо), который приобрел земельный участок, предназначенный для жилищного строительства, обязан уплачивать земельный налог с применением повышающего коэффициента 2 в течение трех лет вплоть до государственной регистрации права собственности на построенное жилье с возможным перерасчетом и возвратом налога путем применения коэффициента 1 при завершении строительства и государственной регистрации жилья до истечения названного трехлетнего срока, а если после его истечения жилой объект построен не был, вплоть до государственной регистрации права собственности на этот объект действует коэффициент 4.

Как усматривается из хронологии изменений в регулировании земельного налога, нормы о повышающих коэффициентах введены в тот момент, когда льготная предельная налоговая ставка, составляющая 0,3 процента, распространялась на все без исключения земельные участки, приобретенные (предоставленные) для жилищного строительства. Соответственно, это обуславливало предназначение данных коэффициентов как подлежащих применению только в отношении участков с льготным налогообложением, а также их функцию порождать правовые последствия отсутствия построенного жилья на участке, который приобретен (предоставлен) для жилищного строительства, т.е. последствия недостижения налогоплательщиком целей установления в отношении участка льготных условий налогообложения. Конституционный Суд Российской Федерации в связи с этим отмечал, что нормы, которыми были введены названные повышающие коэффициенты, применяемые при исчислении налога по льготной ставке, устанавливаемой в пределах 0,3 процента, по своему содержанию направлены на стимулирование (с использованием налоговых механизмов) соблюдения этапов строительства жилья (определения от 27 июня 2017 года № 1169-О, от 23 апреля 2020 года № 821-О и от 23 июля 2020 года № 1646-О).

Такому пониманию законодательного регулирования корреспондирует подход судебной практики, предполагающий, что применение повышающих коэффициентов призвано исключить возможность извлечения налоговой

выгоды собственниками земельных участков, которые не имели объективных препятствий в осуществлении жилищного строительства, но уклонились от освоения участка, не завершив строительство, по крайней мере до истечения трех лет с момента получения участка в собственность, либо изначально не имели намерения по его освоению. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь данным подходом, пришла в определении от 15 октября 2020 года № 309-ЭС20-11143 по делу № А60-50402/2019 к выводу, что повышающие коэффициенты, напротив, не должны применяться, если были объективные препятствия для осуществления строительства, в частности обусловленные законодательным регулированием развития территорий.

Тем самым применение повышающих коэффициентов 2 и 4 при исчислении земельного налога по ставке, определяемой органами местного самоуправления в размере меньшем или равном 0,3 процента от кадастровой стоимости земельного участка, приводило к росту налоговой нагрузки для налогоплательщиков, не обеспечивающих освоение участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, однако такое увеличение могло максимально довести бремя уплаты налога лишь до величины, составляющей 0,6 или 1,2 процента. Подобная налоговая нагрузка, выходя за пределы пониженной ставки в 0,3 процента, тем не менее не превышает действующую в отношении всех других земельных участков ставку в 1,5 процента, применительно к которой законодателем не предусматривались повышающие коэффициенты, по крайней мере в момент их введения в механизм правового регулирования земельного налога. Это давало основания рассматривать ставку в 1,5 процента не только как предельную для определенных категорий земельных участков, но и как максимальную ставку, обозначающую границы обложения налогом. Соответственно, повышающие коэффициенты, относясь к порядку исчисления налога, выступили, по сути, одним из элементов механизма льготного налогообложения участков, предназначенных для жилищного строительства, причем их применение не

лишает полностью налогоплательщиков права на использование налоговой льготы.

4. Федеральным законом от 29 сентября 2019 года № 325-ФЗ в абзац третий подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации внесены изменения, исключившие из сферы действия верхнего предела ставки земельного налога, составляющего 0,3 процента, земельные участки, которые приобретены (предоставлены) для индивидуального жилищного строительства и при этом используются в предпринимательской деятельности. Остальные же собственники участков, которые осуществляют строительство жилья, продолжают использовать льготную ставку в пределах 0,3 процента на прежних условиях (с применением повышающих коэффициентов). Это означало, что в отношении участков, приобретенных (предоставленных) именно для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, возникла возможность установления органами местного самоуправления ставки до 1,5 процента (данная ставка применяется также в связи с налогообложением участков, имеющих, в частности, сугубо коммерческое, административно-деловое, торговое или промышленное предназначение).

Указанные законодательные изменения привели к тому, что часть налогоплательщиков лишилась возможности применять льготные условия налогообложения в отношении земельных участков, предназначенных для строительства жилья. Поскольку налоговая льгота не является обязательным элементом налогообложения и как таковое ее отсутствие не влияет на оценку законности установления налога (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 31 мая 2023 года № 28-П и др.), само по себе сужение сферы действия льготной ставки земельного налога не может расцениваться в качестве конституционно недопустимого.

Более того, для регулирования поимущественных налогов, к которым относится и земельный налог, характерно возложение повышенного налогового бремени на плательщиков, использующих принадлежащее им имущество в предпринимательских целях. Так, нормы, ограничивающие

применение этими плательщиками налоговых льгот, вводящие повышенные налоговые ставки или более обременительный порядок исчисления налога (включая приоритетное использование кадастровой стоимости недвижимости в качестве его налоговой базы), предусмотрены применительно к налогу на имущество организаций и налогу на имущество физических лиц (в частности, пункт 1 статьи 378² и пункт 2 статьи 407 Налогового кодекса Российской Федерации). В свою очередь, Конституционный Суд Российской Федерации не раз признавал повышенное налогообложение используемого в предпринимательской деятельности имущества допустимым (Постановление от 12 ноября 2020 года № 46-П; определения от 14 декабря 2004 года № 451-О, от 11 марта 2021 года № 373-О и др.).

Однако федеральный законодатель, ограничив применение льготного предельного размера ставки земельного налога в отношении участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, одновременно с этим не внес изменений в регламентацию повышающих коэффициентов, которые, как сказано выше, изначально рассматривались законодателем и правоприменителями в качестве элементов механизма льготного налогообложения по пониженной ставке, не превышающей 0,3 процента. При этом ни в пояснительной записке к проекту соответствующего закона (Федеральный закон от 29 сентября 2019 года № 325-ФЗ), ни при его обсуждении в Государственной Думе и Совете Федерации не оговаривалась необходимость или возможность применения ставки в пределах 1,5 процента вместе с повышающими коэффициентами 2 и 4. Между тем подобного рода законодательные решения нуждаются в самостоятельном обосновании, чтобы в каждом конкретном случае потребность в сохранении стимулирования жилищного строительства была очевидна, а само изменение закона не ограничивалось исключительно целями получения дополнительных поступлений в бюджеты.

В этой связи в правоприменительной практике возникли разные подходы к восприятию изменений налогового регулирования в том, что

касается вопроса о возможности исчисления земельного налога при применении не льготной, а общей налоговой ставки, установленной в пределах 1,5 процента, с одновременным использованием повышающих коэффициентов. Один из вариантов истолкования законодательных новаций, поддержанный в разъяснениях финансовых органов (письмо Федеральной налоговой службы от 16 ноября 2023 года № БС-4-21/14484@), исходит из необходимости одновременного применения повышающих коэффициентов и ставки, установленной в пределах 1,5 процента, при исчислении налога в отношении соответствующих участков, поскольку законодателем не было дано на этот счет каких-либо оговорок, исключающих такую возможность (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19 декабря 2025 года № Ф01-4523/2025 по делу № А43-25693/2024, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29 мая 2026 года № Ф06-2176/2026 по делу № А65-42003/2024 и др.). Данное толкование, хотя и не является доминирующим, было использовано арбитражными судами при разрешении дела ООО «Корнер Казань».

Другой вариант истолкования судами приведенных законодательных изменений, напротив, исходит из неправомерности одновременного применения повышающих коэффициентов и ставки в пределах 1,5 процента. При этом в судебных актах приводятся аргументы как об отсутствии прямого указания законодателя на возможность такого налогообложения, так и о несоразмерности возлагаемой на собственника земельного участка фактической налоговой нагрузки, которая может составлять 3 или 6 процентов от кадастровой стоимости участка (постановления Арбитражного суда Московского округа от 28 мая 2025 года № Ф05-6340/2025 по делу № А40-158186/2024 и от 22 апреля 2026 года № Ф05-1304/2026 по делу № А40-289471/2024, постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 августа 2025 года № Ф07-6448/2025 по делу № А56-100962/2024 и др.). Суды ссылаются и на необходимость соблюдения принципа справедливости налогообложения, который в силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации (Постановление от 15

февраля 2019 года № 10-П и др.) предполагает, что фискальные притязания государства должны сдерживаться, кроме прочего, требованием соразмерности.

5. Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что законодатель самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь конституционными принципами регулирования экономических отношений (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П и др.). Вместе с тем в силу статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепляющей обязанность уплаты лишь законно установленных налогов и сборов, во взаимосвязи с ее статьями 15 и 18 налоговая обязанность должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства (постановления от 3 июня 2014 года № 17-П, от 12 ноября 2020 года № 46-П и др.).

Наряду с этим Конституционный Суд Российской Федерации не раз подчеркивал (в том числе в аспекте налогообложения), что единообразное понимание, а потому и применение нормы обеспечивается соблюдением критерия ее определенности, ясности и недвусмысленности, который вытекает из принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства (постановления от 16 мая 2023 года № 23-П, от 14 февраля 2024 года № 6-П и др.). Отсутствие в налоговом законодательстве положений, однозначно указывающих, в частности, на порядок определения размера налоговой обязанности, допускает противоречивое толкование и правоприменение, а значит, требует внесения необходимых изменений в закон (Постановление от 21 января 2025 года № 2-П).

5.1. Федеральный законодатель вправе установить дополнительно к налоговой ставке также повышающие коэффициенты, что не вступает в противоречие с требованием определенности норм о налоговых ставках, поскольку элементы, влияющие на итоговый размер налога, взимаемого с его плательщика, устанавливаются при такой конструкции непосредственно

Налоговым кодексом Российской Федерации. Однако же воля законодателя, о чем говорилось выше, должна быть выражена явно и недвусмысленно, чтобы исключить противоречивые ее интерпретации в правоприменительной практике. Применительно к настоящему делу следует учесть, что земельные участки, приобретенные (предоставленные) для жилищного строительства, для которых установлены повышающие коэффициенты, стали облагаться не только по льготной предельной ставке, составляющей 0,3 процента, но и – в случае, когда участки приобретены (предоставлены) для индивидуального жилищного строительства и используются в предпринимательской деятельности, – по предельной ставке 1,5 процента. Вторая из этих ставок может рассматриваться значительной частью правоприменителей как препятствующая ее одновременному применению с повышающими коэффициентами в свете правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, согласно которой принцип равенства налогового бремени нарушается, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет серьезных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (постановления от 13 марта 2008 года № 5-П и от 22 июня 2009 года № 10-П).

Отсутствие уточнений по этому поводу может породить сомнения в обоснованности дифференциации налогообложения земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства и используемых для предпринимательских целей, и налогообложения других земельных участков, предназначенных для жилищного строительства. Это, в частности, участки, вид разрешенного использования которых предусматривает строительство многоквартирных домов и домов блокированной застройки (классификатор видов разрешенного использования земельных участков, утвержденный приказом Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии от 10 ноября 2020 года № П/0412). Указанные участки, также застраиваемые жильем в порядке ведения предпринимательской деятельности, могут иметь

меньшую кадастровую стоимость, чем участки с коммерческим назначением. Собственники же участков, которые также ведут предпринимательскую деятельность, строя многоквартирные дома, испытывают гораздо меньшее фискальное воздействие, применяя ставку не более 0,3 процента. Исключение составляют участки, кадастровая стоимость которых составляет более 300 миллионов рублей: для них предусмотрена ставка в пределах 1,5 процента, подлежащая применению (если следовать логике, поддержанной частью судебной практики) автоматически с повышающими коэффициентами в целях стимулирования ускоренного строительства на таких участках (хотя, согласно пояснительной записке к проекту закона о соответствующих законодательных изменениях, в действительности эти изменения связаны с необходимостью установления более высоких ставок имущественных налогов в отношении дорогостоящего имущества; Федеральный закон от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ).

В то же время не лишено оснований восприятие соответствующего регулирования как введения такого повышенного налогообложения – через применение наряду с более высокой налоговой ставкой еще и повышающих коэффициентов в отношении земельных участков, предназначенных для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, – которое бы стимулировало не только их скорейшую застройку, не исключаящую дальнейшего использования этих участков и возведенного на них жилья в предпринимательских целях, но и передачу их гражданам, для того чтобы они могли самостоятельно организовать и (или) осуществить возведение жилых домов с учетом личных потребностей.

Не устраняет неопределенность в вопросе о допустимости применения повышающих коэффициентов к ставке земельного налога в пределах 1,5 процента и то обстоятельство, что регламентация некоторых налогов, а именно транспортного налога и налога на добычу полезных ископаемых (статьи 342¹–342¹⁵, пункт 2 статьи 362 Налогового кодекса Российской Федерации), предусматривает применение повышающих коэффициентов к

конкретно определенным ставкам (специфическим или адвалорным). Во-первых, эти ставки сами по себе не рассматриваются как предельные (максимальные). Во-вторых, применение к названным налогам повышающих коэффициентов обуславливается сугубо экономическими характеристиками объекта налогообложения (повышенной стоимостью транспортного средства или повышенной рентабельностью добычи полезных ископаемых), а не целями побуждения к эффективному хозяйствованию, в том числе к своевременному осуществлению каких-либо действий в ходе ведения предпринимательской деятельности.

6. Конституционный Суд Российской Федерации применительно к нормам налогового законодательства особо отмечал, что если толкование нормы (прежде всего в судебных актах) не позволяет устранить устойчивые расхождения в ее интерпретации и при сопоставлении с другими нормами либо само создает такие разночтения, то надлежащее уяснение ее смысла может стать невозможным даже в соотнесении с конституционными установлениями. В этом случае наиболее корректным, если не единственно возможным, способом определить действительное содержание правового регулирования является в силу принципа разделения властей (статья 10 Конституции Российской Федерации) законодательное уточнение нормы (постановления от 19 декабря 2019 года № 41-П и от 15 января 2026 года № 1-П).

Таким образом, пункт 1 статьи 394 и пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 35 (часть 2), 55 (часть 3), 57 и 75 (часть 3), в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования они порождают правовую неопределенность и противоречивую практику применения в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, повышающих коэффициентов при исчислении земельного налога.

6.1. Конституционный Суд Российской Федерации ранее указывал, что в некоторых случаях немедленная утрата силы нормами налогового

законодательства, признанными неконституционными, может повлечь негативные последствия для бюджетов разного уровня и привести к нарушению прав и свобод граждан (постановления от 18 февраля 1997 года № 3-П и от 30 января 2001 года № 2-П; Определение от 9 апреля 2002 года № 69-О), что тем более справедливо для рассматриваемого случая, в котором правовая неопределенность возникла по причине изменения регулирования на федеральном уровне, а последствия в виде немедленного возврата уплаченного земельного налога относятся прежде всего к местным бюджетам и могут подорвать их устойчивость, а потому возникает необходимость установления в соответствии с пунктами 10¹ и 12 части первой статьи 75 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» порядка, сроков и особенностей исполнения решения Конституционного Суда Российской Федерации, в том числе в части пересмотра дела заявителя и дел иных лиц.

Настоящее Постановление не имеет обратной силы, действует на будущее время и не является основанием для пересмотра исполненных налогоплательщиками обязательств по уплате земельного налога за предшествующие вынесению настоящего Постановления налоговые периоды, а также текущий налоговый период, за исключением налоговых обязательств заявителя и налогоплательщиков, обратившихся до вынесения настоящего Постановления за судебной защитой, дела или жалобы которых на указанный момент поданы и (или) находятся на рассмотрении (изучении) судов (в том числе максимально высокой для данной категории дел инстанции). При рассмотрении таких дел (жалоб) следует учитывать, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах подлежат толкованию в пользу налогоплательщиков (пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Федеральный законодатель не лишен возможности с соблюдением правил введения нового налогового регулирования, закрепленных в статье 5 данного Кодекса, исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации,

основанных на ее положениях, при наличии обоснованной потребности в увеличении налогового бремени, возлагаемого на собственников земельных участков, предназначенных для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, внести в действующее правовое регулирование соответствующие изменения.

Повышающие коэффициенты, предусмотренные пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, не могут применяться при исчислении земельного налога в отношении земельных участков, которые предназначены для индивидуального жилищного строительства и используются в предпринимательской деятельности и ввиду этого облагаются по налоговым ставкам, установленным в пределах 1,5 процента в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 данного Кодекса, начиная с нового налогового периода, если федеральным законодателем не будет – с учетом предыдущего абзаца – установлено иное.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать пункт 1 статьи 394 и пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 35 (часть 2), 55 (часть 3), 57 и 75 (часть 3), в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования они порождают правовую неопределенность и противоречивую практику применения в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, повышающих коэффициентов при исчислении земельного налога.

2. Настоящее Постановление не имеет обратной силы, действует на будущее время и не является основанием для пересмотра исполненных налогоплательщиками обязательств по уплате земельного налога за

предшествующие вынесению настоящего Постановления налоговые периоды, а также текущий налоговый период, за исключением налоговых обязательств заявителя и налогоплательщиков, обратившихся до вынесения настоящего Постановления за судебной защитой, дела или жалобы которых на указанный момент поданы и (или) находятся на рассмотрении (изучении) судов (в том числе максимально высокой для данной категории дел инстанции). При рассмотрении таких дел (жалоб) следует учитывать, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах подлежат толкованию в пользу налогоплательщиков (пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Повышающие коэффициенты, предусмотренные пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, не могут применяться при исчислении земельного налога в отношении земельных участков, которые предназначены для индивидуального жилищного строительства и используются в предпринимательской деятельности и ввиду этого облагаются по налоговым ставкам, установленным в пределах 1,5 процента в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 данного Кодекса, начиная с нового налогового периода, если федеральным законодателем не будет – с учетом пункта 6.1 мотивировочной части настоящего Постановления – установлено иное.

3. Судебные акты, вынесенные по делу общества с ограниченной ответственностью «Корнер Казань», подлежат пересмотру с учетом пункта 6.1 мотивировочной части и пункта 2 резолютивной части настоящего Постановления.

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

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

№ 52-П



Конституционный Суд
Российской Федерации