



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Макеева Геннадия Николаевича на нарушение его конституционных прав абзацем восьмым пункта 13 статьи 214¹ Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

16 июля 2013 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

заслушав заключение судьи К.В.Арановского, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы гражданина Г.Н.Макеева,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации гражданин Г.Н.Макеев оспаривает конституционность абзаца восьмого пункта 13 статьи 214¹ Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым в случае приобретения налогоплательщиком в собственность (в том числе получения на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также в порядке дарения или наследования) ценных

бумаг при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг, и сумма налога, уплаченного налогоплательщиком.

Как следует из жалобы и приложенных к ней материалов, в январе 2010 года заявитель вышел из состава участников ООО «АСМК – Портфельные инвестиции», получив при этом в счет стоимости принадлежащей ему доли денежные средства, а также имущество в виде акций. Сумма исчисленного и подлежащего уплате налога составила 11 502 986 рублей. ООО «АСМК – Портфельные инвестиции» в качестве налогового агента удержало и перечислило в бюджет только часть подлежащей уплате суммы налога и сообщило в налоговый орган о невозможности удержать остальную сумму налога. В декабре 2010 года (до окончания налогового периода) по поручению Г.Н.Макеева брокер продал принадлежавшие заявителю акции, при этом удержав и перечислив в бюджет налог на доходы физических лиц в размере 11 944 852 рублей.

По окончании налогового периода заявитель представил в налоговый орган декларацию по налогу на доходы физических лиц за 2010 год. По итогам камеральной налоговой проверки инспекция Федеральной налоговой службы России № 36 по городу Москве решением от 19 августа 2011 года привлекла Г.Н.Макеева к ответственности за совершение налогового правонарушения, доначислила налог в размере 11 337 296 рублей, начислила пени и штраф. При этом налоговый орган указал в обоснование принятого решения, что в декларации доходы заявителя отражены не в полном объеме, поскольку в 2010 году им получено два вида дохода, подлежащего налогообложению, а именно доход в виде действительной стоимости доли ООО «АСМК – Портфельные инвестиции» и доход от продажи ценных бумаг.

Г.Н.Макеев обжаловал указанное решение в суд общей юрисдикции, так как полагал, что в соответствии с абзацем восьмым пункта 13 статьи 214¹

Налогового кодекса Российской Федерации он вправе был уменьшить сумму своего налогооблагаемого дохода на сумму, с которой был исчислен налог при получении ценных бумаг при выходе из ООО «АСМК – Портфельные инвестиции», что исключило бы наличие недоимки по налогу, взыскание пени и штрафа. В своих обращениях в суд заявитель также указывал, что право на налоговый вычет возникло у него до истечения срока исполнения обязанности по уплате налога и налоговый орган не должен был требовать досрочной уплаты налога в качестве условия возникновения данного права. При этом Г.Н.Макеев ссылался на положения пункта 1 статьи 229 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому декларация по налогу на доходы физических лиц представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, и пункта 4 статьи 228 этого же Кодекса, предусматривающего необходимость уплаты общей суммы налога в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Помимо этого, заявитель полагал необходимым учесть, что выполнение требования налогового органа об уплате доначисленного налога состоит в уплате заведомо излишней и подлежащей возврату суммы.

Решением от 28 февраля 2012 года, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, Гагаринский районный суд города Москвы отказал в удовлетворении заявления Г.Н.Макеева об оспаривании решения налогового органа. При этом суды обеих инстанций истолковали налоговый закон как связывающий право на применение оспариваемого законоположения с уплатой, а не только с исчислением налога при приобретении ценных бумаг, и, установив, что этот налог не был уплачен заявителем, не признали за ним права на налоговый вычет в соответствующем размере. В судах кассационной и надзорной инстанций заявитель не оспаривал решений, состоявшихся по его делу. В дальнейшем денежные средства в размере 11 337 296 рублей были возвращены Г.Н.Макееву, однако, как следует из представленных документов, с него были взысканы пеня и штраф.

По мнению заявителя, абзац восьмой пункта 13 статьи 214¹ Налогового кодекса Российской Федерации по буквальному смыслу и смыслу, придаваемому ему официальным толкованием и правоприменительной практикой, не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 19, 35 и 57, в той части, в которой указанная норма связывает право на учет расходов при налогообложении доходов от реализации ценных бумаг с фактом уплаты налога, исчисленного при их приобретении (получении).

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы; законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (статья 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (статья 71, пункт «з»); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3).

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, рассматриваемой во взаимосвязи с положениями статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования и установлении общих принципов налогообложения и сборов связан требованиями обеспечения конституционных принципов равенства, справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной свободой усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога, а также основания и порядок освобождения от налогообложения (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 4 июня 2013 года № 966-О, от 25 февраля 2013 года № 189-О, от 15 мая 2007 года № 372-О-П и др.).

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях, в силу указанных конституционных

положений определение экономической целесообразности введения того или иного налога, установление и изменение состава налогоплательщиков и существенных элементов налогового обязательства относится к полномочиям законодателя; разрешение таких вопросов Конституционному Суду Российской Федерации неподведомственно, за исключением случаев, когда новому законодательному акту придается обратная сила и им ухудшается положение налогоплательщиков, а также когда налоговым законом нарушается конституционный принцип равенства (определения от 18 октября 2012 года № 2000-О, от 21 апреля 2011 года № 556-О-О, от 23 сентября 2010 года № 1177-О-О и др.).

Федеральный законодатель, устанавливая в Налоговом кодексе Российской Федерации налог на доходы физических лиц (глава 23), предусмотрел, что объектом налогообложения является доход, полученный налогоплательщиками (статья 209); сумма налога на доходы физических лиц исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а его общая сумма исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду (статья 225); налоговый период, по окончании которого определяется налоговая база, составляет календарный год (статья 216), а общая сумма налога уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 4 статьи 228). Налогообложению подлежат доходы, получаемые физическим лицом в течение налогового периода, независимо от формы – денежной, натуральной или в виде материальной выгоды, в том числе доходы от реализации в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций (подпункт 5 пункта 1 статьи 208).

В статьях 211–214⁵ и 228 Налогового кодекса Российской Федерации законодателем установлены особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы для отдельных доходов и отдельных операций. В частности, в статье 214¹ указанного Кодекса такие особенности

предусмотрены в отношении операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок. Налоговой базой по операциям с ценными бумагами признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период (пункт 14); при определении финансового результата по операциям с ценными бумагами доходы от указанных операций подлежат уменьшению на документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг (пункты 10 и 12).

В свою очередь, пунктом 13 статьи 214¹ Налогового кодекса Российской Федерации установлены особенности определения доходов и расходов для определения финансового результата по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок. В качестве одной из особенностей предусмотрено, что в случае приобретения налогоплательщиком в собственность (в том числе получения на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также в порядке дарения или наследования) ценных бумаг при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг, и сумма налога, уплаченного налогоплательщиком.

Таким образом, оспариваемое правовое регулирование, предусматривая возможность учета в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) ценных бумаг сумм, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг, и соответствующих сумм налога только после уплаты таких сумм налога, предполагает определенную последовательность в действиях налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности. При этом в системе действующего правового регулирования обеспечивается единый подход к различным вариантам развития налоговых правоотношений,

независимо от того, уплачивается ли налог налогоплательщиком самостоятельно на основе декларирования или с участием налогового агента, а также совершены ли им операции по приобретению и реализации ценных бумаг в течение одного или разных налоговых периодов.

Следовательно, оспариваемые заявителем законоположения в системе действующего законодательного регулирования и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, будучи направленными на создание надлежащей нормативной основы для исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налога, устанавливая порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 части первой статьи 43, частью первой статьи 79, статьями 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

о п р е д е л и л :

1. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Макеева Геннадия Николаевича, поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

2. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данной жалобе окончательно и обжалованию не подлежит.

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

№ 1060-О