



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения «Институт управления» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации

город Москва

4 июня 2007 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей Н.С.Бондаря, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи А.Л.Кононова, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения «Институт управления»,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации негосударственное некоммерческое образовательное учреждение «Институт управления» просит признать противоречащими статьям 1 (часть 1), 15 (части 1, 2 и 3), 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации

положения пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, касающиеся расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций.

Как следует из представленных материалов, решением инспекции Федеральной налоговой службы по городу Архангельску от 3 мая 2006 года негосударственное некоммерческое образовательное учреждение «Институт управления» было привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившееся, в частности, в неполной уплате налога на прибыль организаций в результате занижения налоговой базы. Решением Арбитражного суда Архангельской области от 30 октября 2006 года решение налогового органа признано частично недействительным. Суд, сославшись на положения статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, указал, что те расходы института, которые не были приняты налоговой инспекцией, были необоснованными, поскольку не связаны с платными учебными услугами, от которых институт получил доход, а произведенные затраты не были направлены на обеспечение учебного процесса и реализацию образовательных программ в данном образовательном учреждении и частично не нашли документального подтверждения. Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 января 2007 года решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

По мнению заявителя, поскольку в действующем законодательстве отсутствуют определения понятий «экономически оправданные затраты» и «обоснованные затраты (расходы)», невозможно однозначным образом определить круг допустимых доказательств, т.е. сведений о фактах, на основании которых возможно установить наличие или отсутствие соответствующих обстоятельств, а именно экономической обоснованности (оправданности) расходов (затрат), осуществленных (понесенных) налогоплательщиком, в целях определения объекта налогообложения (налоговой базы) по налогу на прибыль организаций; это позволяет налоговым органам и арбитражным судам произвольным образом не признавать расходами в целях определения объекта налогообложения по

налогу на прибыль организаций фактически осуществленные налогоплательщиками затраты, считать их экономически не оправданными, документально не подтвержденными и не связанными с деятельностью, направленной на получение доходов.

2. Оспариваемые в жалобе положения пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливают общие характеристики определения в целях налогообложения налогом на прибыль организаций (глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации) расходов налогоплательщика, которые, как уменьшающие полученные им доходы, учитываются при расчете налоговой базы данного налога.

Законодатель оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика, и предоставил налогоплательщикам возможность самостоятельно определять в каждом конкретном случае, исходя из фактических обстоятельств и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности, относятся те или иные не поименованные в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации затраты к расходам в целях налогообложения либо нет.

Наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности: поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 года № 441-О и 442-О).

3. Общие критерии отнесения тех или иных затрат к расходам, указанные в оспариваемых положениях статьи 252 и других статьях главы 25

Налогового кодекса Российской Федерации, должны применяться в системе действующего правового регулирования с учетом целей и общих принципов налогообложения, а также правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

Гражданское законодательство рассматривает предпринимательскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли (пункт 1 статьи 2 ГК Российской Федерации), которая для коммерческих организаций является основной целью их деятельности, а для некоммерческих организаций служит достижению целей, ради которых они созданы (статья 50 ГК Российской Федерации).

Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Так, перечень затрат, подлежащих включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией, содержит материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, включая расходы на ремонт основных средств, направленные на развитие производства и сохранение его прибыльности (статьи 253–255, 260–264 Налогового кодекса Российской Федерации). Этот же критерий прямо обозначен в абзаце четвертом пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из этого же исходит и Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указавший в постановлении от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика

получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

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 заявителей, 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.

При этом положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков, а также правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации о необходимости установления, исследования и оценки судами всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (Определение от 12 июля 2006 года № 267-О).

Формируемая Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации судебная практика также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций и понесенных по этим операциям затрат. Как указано в пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными.

4. Таким образом, положения пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации – исходя из правовых позиций, изложенных Конституционным Судом Российской Федерации в сохраняющих свою силу решениях, – не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков, а потому какая-либо неопределенность в вопросе об их соответствии Конституции Российской Федерации отсутствует, что не исключает право федерального законодателя конкретизировать правовой механизм регулирования налогообложения налогом на прибыль организаций.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 части первой статьи 43 и частью первой статьи 79 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 негосударственного некоммерческого образовательного учреждения «Институт управления»,

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.

3. Настоящее Определение подлежит опубликованию в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

Судья-секретарь
Конституционного Суда
Российской Федерации

Ю.М.Данилов

№ 366-О-П