



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «ЮТэйр-Экспресс» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим статьи 21 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации»

город Москва

3 июля 2007 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева, заслушав в пленарном заседании заключение судьи Л.О.Красавчиковой, проводившей на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы ООО «ЮТэйр-Экспресс»,

у с т а н о в и л :

1. В жалобе ООО «ЮТэйр-Экспресс» оспаривается конституционность абзаца третьего статьи 21 Федерального закона от 24 июля 2002 года «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации», которым устанавливается, что нормы, предусмотренные абзацами третьим и четвертым пункта 24 его статьи 1,

вступают в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования названного Федерального закона и распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2002 года.

Как следует из представленных материалов, в результате неоднократных налоговых проверок, проведенных инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару, ОАО «Коминтеравиа» (права и обязанности которого в результате реорганизации 15 декабря 2006 года перешли в полном объеме к ООО «ЮТэйр-Экспресс») было привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль в результате занижения налоговой базы и неприменения новых правил исчисления амортизации в целях уплаты налога на прибыль, введенных Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» и подлежащих применению с 1 января 2002 года; обществу предложено возместить недоплату по данному налогу (решения от 26 августа 2005 года № 1237 и от 10 мая 2006 года № 18-17/3).

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 5 мая 2006 года, оставленным без изменения Федеральным арбитражным судом Волго-Вятского округа, отменено решение арбитражного суда первой инстанции от 3 февраля 2006 года, которым были удовлетворены требования ОАО «Коминтеравиа» о признании решения налогового органа недействительным в части признания расходов по амортизации завышенными вследствие переоценки основных средств без учета 30-процентного ограничения, установленного пунктом 1 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации. Арбитражные суды, частично отказывая ОАО «Коминтеравиа» в удовлетворении его требований, исходили из изложенной в пункте 9 информационного письма от 22 декабря 2005 года № 98 правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой в результате вступления в силу Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства

Российской Федерации» положение общества как налогоплательщика не ухудшилось, поскольку правовое регулирование налоговых последствий переоценки основных средств, предусмотренное названным Федеральным законом, применяется начиная с отчетного периода – 9 месяцев 2002 года и по состоянию на 1 января 2002 года, т.е. в рамках переходного периода.

По мнению заявителя, абзац третий статьи 21 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации», предусматривая вступление в силу положений пункта 24 статьи 1 данного Федерального закона по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и распространяя действие указанной нормы на отношения, возникшие с 1 января 2002 года, тем самым придает обратную силу закону, ухудшающему положение налогоплательщиков, и не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 8 (часть 1), 15 (часть 1) и 57.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Применительно к актам законодательства о налогах и сборах требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Этим обуславливается необходимость определения законодателем разумного срока, по истечении которого возникает обязанность каждого платить соответствующие налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из статей 8 (часть 1) и 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30 января 2001 года № 2-П).

Исходя из статьи 57 Конституции Российской Федерации и приведенной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, сохраняющей свою силу и носящей общий характер, законодатель, принимая акт законодательства о налогах, должен учитывать,

что период, по истечении которого данный акт вступает в силу, во всяком случае не может быть меньше определяемого Налоговым кодексом Российской Федерации, предусматривающим, в частности, особый порядок вступления в силу актов законодательства о налогах по сравнению с другими отраслями законодательства.

По общему правилу, акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; исключение из этого правила составляют федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации в части установления новых налогов, а также акты законодательства о налогах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги и (или) сборы, – они вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования (пункт 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации).

Указанной спецификой порядка вступления в силу актов законодательства о налогах обусловлено установление неодинаковых (различных) сроков вступления в силу норм, содержащихся в одном налоговом законе, в том числе законодательное закрепление момента начала действия отдельных норм нового налогового закона до вступления последнего в силу (обратная сила закона) с целью учета нового регулирования с момента возникновения правоотношения, в результате чего возникшие и существующие правоотношения подлежат пересмотру в соответствии с новым законом (регулированием).

3. Нормы, допускающие придание обратной силы законам в сфере налогообложения, неоднократно были предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации. Разрешая вопрос об их конституционности, Конституционный Суд Российской Федерации исходил из того, что, по смыслу Конституции Российской Федерации, общим для всех

отраслей права правилом является принцип, согласно которому закон, ухудшающий положение граждан (соответственно, и объединений, созданных для реализации конституционных прав и свобод граждан), обратной силы не имеет; вместе с тем Конституция Российской Федерации содержит и прямые запреты, касающиеся придания закону обратной силы, которые сформулированы в ее статьях 54 и 57, причем положение статьи 57, ограничивающее для законодателя возможность придавать закону обратную силу, является одновременно и нормой, гарантирующей конституционное право на защиту от придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе на основании нормы, устанавливающей порядок введения таких законов в действие (постановления от 24 октября 1996 года № 17-П, от 24 февраля 1998 года № 7-П и от 30 января 2001 года № 2-П).

Придание обратной силы закону носит, таким образом, исключительный характер и специально оговаривается в законе: согласно статье 5 Налогового кодекса Российской Федерации акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, закрепляющие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют (пункт 2), в то время как акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу (пункт 3); кроме того, акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их

представителей или иным образом улучшающие их положение, также могут иметь обратную силу, но только в том случае, если прямо предусматривают это (пункт 4).

Вместе с тем один и тот же акт, имеющий обратную силу, может одновременно содержать нормы, улучшающие (освобождающие от некоторых налоговых обязанностей) и ухудшающие положение налогоплательщика (ограничивающие ранее предоставленное ему право), что предполагает для выяснения вопроса о наличии или отсутствии нарушения конституционных прав налогоплательщика осуществление системного анализа всей совокупности соответствующего регулирования, в том числе его целевой направленности, с учетом специфики его применения отдельным налогоплательщиком.

Следовательно, значение Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» в целом и его отдельных норм не может быть определено в качестве улучшающего или не улучшающего положение заявителя как участника соответствующих налоговых отношений – безотносительно к вопросу о порядке применения (или неприменения) последовательно вводимых изменений соответствующего регулирования, поскольку с точки зрения норм главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации порядок признания доходов для целей обложения налогом на прибыль организаций представляет собой совокупность общих и специальных принципов, определяющих методику исполнения плательщиком данного налога обязанности по расчету налоговой базы в части полученных им доходов и понесенных расходов (как от реализации, так и внереализационных) и допускающих возможность принятия им самим решения, подлежит ли та или иная сумма дохода включению в налоговую базу, в каком размере (полностью или частично), необходимо ли признать полученный доход для указанных целей и в каком отчетном (налоговом) периоде его величина будет влиять на итоговую сумму налогового обязательства налогоплательщика.

Оспариваемые в жалобе положения абзаца третьего статьи 21 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» в части, предусматривающей распространение действия абзацев третьего и четвертого пункта 24 статьи 1 названного Федерального закона на отношения, возникшие с 1 января 2002 года, связаны исключительно со вступлением в силу главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку предусмотренные абзацами четвертым и пятым пункта 1 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации положения, которыми ограничивается размер переоценки, принимаемой при определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств на 1 января 2002 года, не могут быть реализованы без определения данного показателя именно на указанную дату – 1 января 2002 года.

Сами же положения абзацев третьего и четвертого пункта 24 статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации», создающие действующую редакцию абзацев четвертого и пятого пункта 1 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации, не содержат неясных, неопределенных норм, допускающих возможность их произвольного истолкования и применения, в связи с системностью изменения регулирования порядка расчета восстановительной стоимости амортизируемых основных средств (для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций). При этом в части доходов от переоценки амортизируемого имущества данные положения создают более льготный (по сравнению с ранее действовавшим) порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, одновременно ограничивая размер переоценки, проведенной по состоянию на 1 января 2002 года, учитываемой при изменении восстановительной стоимости в целях амортизации с учетом предполагаемого роста инфляции в

соответствующий период, что само по себе не может быть истолковано как увеличение налогового бремени.

4. Как следует из приведенных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации», рассматриваемых в единстве последовательно вводимых изменений налогового регулирования, они направлены на создание сбалансированного механизма амортизации основных средств и не могут быть признаны ухудшающими положение неопределенного круга налогоплательщиков.

Разрешение же вопроса о том, ухудшает ли названный Федеральный закон положение отдельных налогоплательщиков, требует проверки соответствующих характеристик результатов их экономической деятельности, что не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, который решает исключительно вопросы права и при осуществлении конституционного судопроизводства воздерживается от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

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 общества с ограниченной ответственностью «ЮТэйр-Экспресс», поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации».

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

Судья-секретарь
Конституционного Суда
Российской Федерации

Ю.М.Данилов