



Именем  
Российской Федерации

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

по делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" в связи с жалобой ОАО "Энергомашбанк"

город Москва

28 октября 1999 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Н.В.Селезнева, судей Н.В.Витрука, А.Л.Кононова, Т.Г.Морщаковой, Ю.Д.Рудкина, А.Я.Сливы, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

с участием кандидата юридических наук А.Н.Ведерникова - представителя ОАО "Энергомашбанк", обратившегося с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации, а также постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации В.В.Лазарева и представителя Совета Федерации Л.В.Терновой,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями второй и третьей статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона от 31 декабря 1995 года "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба открытого акционерного общества "Энергомашбанк" на нарушение конституционных прав и свобод статьей 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", примененной налоговыми органами и арбитражными судами при разрешении дела о взыскании с заявителя налога на прибыль.

Заслушав сообщение судьи-докладчика В.Г.Ярославцева, объяснения представителей сторон, мнение специалиста С.А.Максимовой, выступления приглашенных в заседание представителей: от Генеральной прокуратуры Российской Федерации - Ю.Г.Насонова, от Министерства финансов Российской Федерации - М.А.Моторина и Л.В.Корневой, от Министерства Российской Федерации по налогам и сборам - Б.З.Зайцева, от Ассоциации российских банков - В.В.Сергеева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Федеральным законом "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" предусмотрено принятие федерального закона, определяющего порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли (пункт 3 статьи 1), и установлено, что впредь до принятия такого федерального закона следует руководствоваться действующим для этих случаев порядком (статья 2).

Для банков соответствующий порядок закреплен в Положении об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 1994 года N 490. Согласно пункту 57 Положения непосредственно на финансовые результаты деятельности банков относятся, в частности, такие доходы, как присужденные или признанные должником штрафы, пени и другие виды санкций за нарушения условий договоров.

Как следует из представленных материалов, государственная налоговая инспекция в ходе проверки соблюдения налогового законодательства за первое полугодие 1997 года установила, что ОАО "Энергомашбанк" в нарушение действующего порядка не отнесло на финансовые результаты своей деятельности присужденную в его пользу неустойку в качестве санкции за невыполнение кредитных обязательств одним из заемщиков. Исходя только из констатации данного факта, государственная налоговая инспекция признала, что тем самым ОАО "Энергомашбанк" занизило свой доход, и вынесла решение о применении в отношении него финансовых санкций. Иск ОАО "Энергомашбанк" о признании этого решения недействительным был оставлен Арбитражным судом города Санкт-Петербурга и Ленинградской области (в первой и апелляционной инстанциях) без удовлетворения.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ОАО "Энергомашбанк" утверждает, что отнесение на финансовые результаты деятельности банка присужденных в его пользу и признанных должником санкций за нарушение условий договора до фактического поступления соответствующих сумм на счет банка, как это установлено применяемым в силу статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" пунктом 57 Положения об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями, нарушает его права и свободы, закрепленные в статье 35 Конституции Российской Федерации.

В силу статьи 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", согласно которой Конституционный Суд Российской Федерации принимает решение по делу, оценивая как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из его места в системе правовых актов, предметом рассмотрения по настоящему делу является положение статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" во взаимосвязи с пунктом 57 Положения об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 1994 года N 490, в части отнесения доходов в виде присужденных или признанных должником штрафов, пеней и других санкций за нарушение условий договоров на финансовые результаты деятельности банка, учитываемые при налогообложении прибыли.

2. Статья 57 Конституции Российской Федерации предусматривает обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. По смыслу данной нормы, налоги на имущество взимаются с физических и юридических лиц - собственников имущества, подлежащего налогообложению в установленном законом порядке.

К имуществу, находящемуся в собственности юридического лица, в соответствии со статьей 128 Гражданского кодекса Российской Федерации, могут относиться вещи, включая деньги, и иное имущество, в том числе имущественные права. Таким образом, имущество банка как собственника составляют денежные средства и имущественные права (права требования), которые в соответствии с Федеральными законами от 3 февраля 1996 года "О банках и банковской деятельности" и от 21 ноября 1996 года "О бухгалтерском учете" отражаются в документах бухгалтерского учета, представляющего собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, в том числе об имущественных правах (правах требования) и обязательствах. При этом банки, исходя из особенностей своей деятельности, самостоятельно формируют свою учетную политику (пункт 3 статьи 5 Федерального закона "О бухгалтерском учете"), которая, согласно указаниям Центрального банка Российской Федерации, ориентирована на фиксацию в банковских документах реально полученных средств.

3. Как следует из статьи 2 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (как в первоначальной, так и в ныне действующей редакции), объектами налогообложения являются только полученные прибыль, доходы, а имущественные права (права требования), т.е. неполученные доходы в виде присужденных и признанных должником штрафов, пеней и других санкций за нарушение условий договора, объектами налогообложения не признаются.

Объект налогообложения является существенным элементом налогового обязательства, что вытекает из Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому налог считается установленным лишь при условии, что наряду с другими элементами налогообложения определен объект налогообложения, включающий имущество, прибыль, доходы, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает обязанность по уплате налога, причем каждый налог имеет самостоятельный объект обложения (статьи 17 и 38). Как существенный элемент налогового обязательства он должен быть установлен именно законом. Данная правовая позиция, основанная на предписаниях статьи 57 Конституции Российской Федерации, сформулирована Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении от 11 ноября 1997 года по делу о проверке конституционности статьи 11<sup>1</sup> Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации", сохраняющем свою силу. Следовательно, только закон может определить то имущество, которое является объектом налога на прибыль, и решить вопрос о включении в налогооблагаемую базу фактически полученных доходов, а также имущественных прав (прав требования).

Между тем Положение, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 1994 года N 490, включает в налогооблагаемую базу для уплаты банками налога на прибыль суммы присужденных в пользу банка или признанных его должником штрафов, пеней и других подлежащих взысканию с должников санкций за нарушения ими условий договора. Таким образом, в соответствии с установленным Правительством Российской Федерации регулированием налогооблагаемая база не ограничивается лишь полученными суммами санкций, как того требует статья 2 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

Тем самым в нарушение статьи 57 Конституции Российской Федерации подзаконным актом фактически изменяется содержание такого существенного элемента налогового обязательства, как объект налогообложения. При этом законодатель, сформулировав в статье 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" переходное положение, также отступил от закрепленного в указанной конституционной норме принципа, допустив действие подзаконного акта, устанавливающего существенные элементы налогообложения в противоречие с федеральным законом.

Кроме того, создавая данную переходную норму, законодатель не определил срок, в течение которого ему надлежало выполнить свою конституционную обязанность по принятию необходимого федерального закона. Тем самым он на неограниченное время допустил отступление от конституционного требования об определении существенных элементов налогового обязательства только законом. Признание же высшей юридической силы Конституции Российской Федерации (статья 15 Конституции Российской Федерации) исключает право законодателя принимать решения, парализующие конституционную норму.

4. Действующий порядок, предусматривающий включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка неполученных сумм штрафов, пеней и других санкций, может повлечь нарушение его имущественных прав и интересов, поскольку налог фактически взимается не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены. При этом отнесение на расходы организации-должника присужденных, но не выплаченных санкций, исключая их из налогооблагаемой базы при исчислении налога на его прибыль, позволяет недобросовестному должнику не принимать своевременных и соответствующих мер по реальному погашению долгов, т.е. уклоняться от уплаты и долгов и налога. Не исполненные же организацией-должником обязанности по уплате налога возлагаются на кредитора (банк), уплачивающего налог, начисленный на не полученные с должника суммы, за счет средств, которыми банк как собственник может распоряжаться полностью по своему усмотрению, так как налог с них уже уплачен. Тем самым ограничивается право налогоплательщика распоряжаться находящимся в его собственности имуществом, что нарушает право собственности банка и, следовательно, противоречит статье 35 Конституции Российской Федерации.

Такой вывод согласуется с позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", где подтверждено, что налогоплательщик не может ограничиваться в распоряжении по своему усмотрению тем находящимся в его частной собственности имуществом, налог с которого уже уплачен. Это право добросовестного налогоплательщика обеспечивается гарантиями судебной защиты в соответствии со статьями 35 и 46 Конституции Российской Федерации.

Данные положения Конституции Российской Федерации нашли отражение и в статье 22 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой налогоплательщикам гарантируется судебная защита их прав и законных интересов. В отсутствие федерального закона, необходимость принятия которого вытекает из оспариваемой нормы, судебная защита приобретает особое значение. В такой ситуации именно суд при рассмотрении конкретного дела по спору о включении в налогооблагаемую прибыль банка-кредитора присужденных, но не полученных санкций призван обеспечить сочетание частных интересов налогоплательщика и публичных интересов общества и государства.

В то же время гарантируемая статьями 35 и 46 Конституции Российской Федерации судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков не может быть обеспечена, если суды при рассмотрении споров о включении в налогооблагаемую прибыль банка присужденных, но не полученных санкций ограничиваются констатацией факта неисполнения банком требования о включении сумм таких санкций в налогооблагаемую базу. Соответствующая правовая позиция сформулирована Конституционным Судом Российской Федерации в постановлениях от 6 июня 1995 года по делу о проверке конституционности абзаца 2 части седьмой статьи 19 Закона РСФСР "О милиции" и от 13 июня 1996 года по делу о проверке конституционности части пятой статьи 97 УПК РСФСР. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, в случаях когда суды при рассмотрении дела не исследуют по существу его фактические обстоятельства, а ограничиваются только установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, предусмотренное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, оказывается существенно ущемленным.

Суды, в силу закона обязанные устанавливать фактические обстоятельства дела, должны по таким делам выявлять возможность изменения срока уплаты налогов (глава 9 Налогового кодекса Российской Федерации), виновное непринятие банком-кредитором всех предусмотренных законом мер по обеспечению реального получения присужденных или признанных должником сумм штрафов, пеней и других санкций, необоснованность отнесения должником банка на свои расходы и потери этих сумм без цели реальной их выплаты кредитору, факты создания банком-налогоплательщиком искусственной ситуации с отсутствием денег на его расчетном счете, а также другие фактические обстоятельства, которые в соответствии с действующим налоговым законодательством должны учитываться при решении вопроса о привлечении к налоговой ответственности банка-кредитора или его должников и о возложении на одну из этих сторон обязанности по уплате налога.

5. Признание статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" неконституционной в той части, в какой она допускает включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка сумм присужденных, но не полученных штрафов, пеней и других санкций, является основанием отмены в установленном порядке других норм, которые, исходя из их места в системе правовых актов, имеют тот же неконституционный смысл; такие нормы не могут применяться судами, другими органами и должностными лицами (часть вторая статьи 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"). Это требование во всяком случае распространяется на порядок отнесения к расходам и потерям банков присужденных или признанных ими сумм штрафов, пеней и других санкций, предусмотренный пунктом 58 Положения, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 1994 года N 490, и на аналогичные нормы, касающиеся других должников банка-кредитора. Выявление возможного неконституционного смысла правового регулирования, действующего в данной области, в силу статьи 120 Конституции Российской Федерации осуществляется судом при определении в процессе рассмотрения конкретного дела норм, подлежащих применению.

Учитывая, что признание оспариваемой нормы не соответствующей Конституции Российской Федерации создает пробел в налоговом законодательстве, правоприменительным органам, согласно части четвертой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", при определении налогооблагаемой базы для начисления налога на прибыль следует, исходя из статьи 57 Конституции Российской Федерации, руководствоваться действующим налоговым законодательством в его конституционном истолковании, данном в том числе в настоящем Постановлении.

Принимая во внимание конституционную значимость регулирования налоговых отношений и конституционную обязанность федерального законодателя, закрепленную в статье 57 Конституции Российской Федерации, Федеральному Собранию надлежит принять федеральный закон, необходимость которого вытекает из статьи 4 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в

Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", в соответствии с конституционными принципами налогообложения и с учетом настоящего Постановления.

Исходя из изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 79, 100 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать не соответствующей Конституции Российской Федерации, ее статьям 35, 46 и 57, статью 2 Федерального закона от 31 декабря 1995 года "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" в той части, в которой она допускает действие подзаконного акта, на основании которого в противоречие с действующим налоговым законодательством при начислении налога на прибыль банка в налогооблагаемую базу включаются суммы присужденных, но не полученных штрафов, пеней и других санкций, а также позволяет судам при рассмотрении споров ограничиваться установлением только формальных условий применения данной нормы.

В соответствии с частью второй статьи 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" признание статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" неконституционной в той части, в которой она допускает включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка-кредитора сумм присужденных, но не полученных им штрафов, пеней и других санкций, является основанием отмены в установленном порядке других норм, которые, исходя из их места в системе действующих правовых актов, имеют тот же неконституционный смысл. Такие нормы не могут применяться судами, другими органами и должностными лицами. Это требование во всяком случае распространяется на норму об отнесении к расходам и потерям банков-должников присужденных или признанных ими сумм штрафов, пеней и других санкций (пункт 58 Положения, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 1994 года N 490) и на аналогичные нормы, касающиеся других должников банка-кредитора.

В соответствии с пунктом 12 части первой статьи 75 и частью четвертой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" впредь до принятия федерального закона при определении налогооблагаемой базы для начисления налога на прибыль в части присужденных, но не полученных сумм штрафов, пеней и других санкций подлежат применению с учетом настоящего Постановления нормы Налогового кодекса Российской Федерации и Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", а также не противоречащие им нормативные акты в их конституционном истолковании.

2. Федеральному Собранию надлежит принять федеральный закон, необходимость которого вытекает из статьи 4 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", исходя из конституционных принципов налогообложения и настоящего Постановления.

3. В соответствии с частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" дело открытого акционерного общества "Энергомашбанк" подлежит пересмотру в установленном порядке с учетом настоящего Постановления.

4. Согласно частям первой и второй статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление является окончательным, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после его провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Российской газете". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председательствующий - судья  
Конституционного Суда

Российской Федерации  
Н.В.Селезнев

Судьи  
Конституционного Суда  
Российской Федерации  
Н.В.Витрук  
А.Л.Кононов  
Т.Г.Морщакова  
Ю.Д.Рудкин  
А.Я.Слива  
Б.С.Эбзеев  
В.Г.Ярославцев

№ 14-П