



ОПРЕДЕЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобе закрытого акционерного общества "Нижегородоблснаб" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"

город Москва

7 февраля 2002 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председателя М.В.Баглая, судей: Н.С.Бондаря, Н.В.Витрука, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, В.Д.Зорькина, А.Л.Кононова, В.О.Лучина, Т.Г.Морщаковой, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, О.И.Тиунова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи В.Д.Зорькина, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы ЗАО "Нижегородоблснаб",

установил:

1. Федеральным законом от 31 декабря 1995 года "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" предусмотрено принятие федерального закона, определяющего перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при расчете налогооблагаемой базы (пункт 3 статьи 1), и установлено, что впредь до принятия такого федерального закона следует руководствоваться действующим для этих случаев порядком (статья 2).

Соответствующий порядок закреплен в Положении о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 года № 552 (с последующими изменениями и дополнениями). Согласно пункту 3 Положения в фактической себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются в том числе затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы; причем данная норма в силу пунктов 1 и 2 названного Положения распространяется только на производителя продукции, установившего гарантийный срок.

Как следует из представленных материалов, инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Ленинскому району города Нижнего Новгорода в ходе проверки соблюдения налогового законодательства за период с 1 января 1997 года по 1 октября 1999 года установила, что ЗАО "Нижегородоблснаб", которое не является производителем продукции, в нарушение действующего порядка необоснованно уменьшило налоговую базу по налогу на прибыль (и соответственно суммы платежей по НДС), исключив из нее затраты на гарантийный ремонт изделий, реализованных им покупателям. Исходя из этого инспекция приняла решение о взыскании с ЗАО "Нижегородоблснаб" неуплаченных сумм налога на прибыль и налога на добавленную стоимость. Иск ЗАО "Нижегородоблснаб" о признании данного решения недействительным был оставлен Арбитражным судом Нижегородской области без удовлетворения. Постановлением Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа решение суда первой инстанции оставлено в силе. Заместитель Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, рассмотрев заявление ЗАО "Нижегородоблснаб", пришел к выводу, что оснований для принесения протеста не имеется.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ЗАО "Нижегородоблснаб" утверждает, что запрет на включение в фактическую себестоимость продукции затрат на гарантийный ремонт, понесенных предприятиями розничной торговли, поскольку они не являются производителями продукции, нарушает его права и свободы, закрепленные в статьях 19, 35 и 57 Конституции Российской Федерации.

Таким образом, предметом жалобы являются взаимосвязанные положения статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и пункта 3 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, в части, касающейся отнесения к фактической себестоимости продукции (работ, услуг) затрат на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы, учитываемых при налогообложении прибыли. 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, данная жалоба является допустимой.

3. В связи с введением в действие главы 25 Налогового кодекса (Налог на прибыль организаций) с 1 января 2002 года, т.е. уже после поступления жалобы заявителя в Конституционный Суд Российской Федерации, утратили силу как Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", так и Федеральный закон "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", в том числе его статья 2.

При таких обстоятельствах в соответствии с частью второй статьи 43 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" ранее начатое Конституционным Судом Российской Федерации производство может быть прекращено, за исключением случаев, когда действием оспариваемого акта были нарушены конституционные права и свободы граждан.

2. Как следует из статей 1 и 2 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (с последующими изменениями и дополнениями), плательщиками данного налога являются предприятия и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, в том числе предприятия розничной торговли; при этом объектом налогообложения являются только полученные прибыль, доходы от реализации продукции, а имущественные права (права требования), т.е. неполученные доходы в виде присужденных и признанных должником санкций за нарушение условий договора, объектами налогообложения не признаются; затраты на производство и реализацию включаются в себестоимость продукции и не входят в налогооблагаемую прибыль.

Эти законоположения корреспондируют нормам вступившей в силу с 1 января 2002 года главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которым налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются организации, получающие доходы (статья 246); объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций является прибыль, полученная налогоплательщиком, т.е. полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, связанных с производством и (или) реализацией (пункт 1 части второй статьи 247), в том числе расходов на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (пункт 9 статьи 264); налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ), вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, отчисления на формирование таких резервов принимаются для целей налогообложения (пункт 1 статьи 267).

Между тем Положение, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 года № 552, предусматривает отражение в фактической себестоимости продукции (работ, услуг) затрат на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок, только для их производителей. Таким образом, в соответствии с установленным Правительством Российской Федерации регулированием - вопреки требованиям статей 1 и 2 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" - для предприятий и организаций, занимающихся реализацией продукции, ими не произведенной, объект налогообложения не ограничивается лишь полученными прибылью, доходами, а налогооблагаемая база исчисляется без включения затрат на гарантийный ремонт в фактическую себестоимость

продукции.

В соответствии со статьей 503 ГК Российской Федерации и статьей 18 Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей" продавец обязан по требованию покупателя незамедлительно безвозмездно устранить недостатки проданного товара. В случае выполнения гарантийного ремонта проданного товара торгующая организация, выполнившая гарантийный ремонт за свой счет и не получившая от поставщика возмещения понесенных расходов на устранение недостатков товара, фактически реализует товар по более низкой цене, что, по смыслу статьи 2 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", означает уменьшение налогооблагаемого дохода. Однако вопреки этому на основании оспариваемого нормативного положения организация платит налог на прибыль, исчисленный таким образом, что неполученный доход также становится объектом налогообложения. Поскольку взыскание и получение с поставщика сумм, истраченных продавцом на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, по времени значительно отстоит от того момента, когда были понесены указанные затраты, а также расходы по уплате налога на прибыль, продавец вынужден платить налог с фактически неполученных доходов, что несовместимо с природой данного налога как платежа с полученной прибыли, доходов (статья 2 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", статья 247 Налогового кодекса Российской Федерации).

3. В силу статьи 57 Конституции Российской Федерации и конкретизирующих ее статей 3 и 8 Налогового кодекса Российской Федерации налог может считаться правомерным при условии, что непосредственно законом определены все его необходимые элементы как индивидуального безвозмездного платежа, взимаемого с лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности публичной власти. Объект налогообложения и налоговая база являются существенными элементами налогового обязательства, что вытекает как из ранее действовавшей нормы Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (статья 11), так и из вступившего в действие с 1 января 1999 года Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому налог считается установленным лишь при условии, что наряду с другими элементами налогообложения определены налоговая база, а также 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). Объект налогообложения и налоговая база как существенные элементы налогового обязательства должны быть установлены именно законом. 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). Данная правовая позиция, основанная на предписаниях статьи 57 Конституции Российской Федерации, сформулирована Конституционным Судом Российской Федерации в сохраняющих свою силу постановлениях от 11 ноября 1997 года по делу о проверке конституционности статьи 11¹ Закона Российской Федерации "О государственной границе Российской Федерации" и от 28 октября 1999 года 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 этим, проверяя конституционность нормы, образуемой взаимосвязанными положениями статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и пункта 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 № 490, Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 28 октября 1999 года признал не соответствующей Конституции Российской Федерации, ее статьям 35, 46 и 57, статью 2 указанного Федерального закона 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.

Статья 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" носит бланкетный характер, поэтому основанные на предписаниях статьи 57 Конституции Российской Федерации правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации о законно установленном налоге и его существенных элементах, изложенные в данном постановлении и обусловившие вывод о неконституционности статьи 2 названного Федерального закона в указанной части, имеют общий характер и

распространяются на иные случаи допускаемого данной статьей регулирования посредством подзаконных актов, когда такими актами необходимые элементы налогового обязательства, в частности объект налогообложения, определяются в противоречие действующему налоговому законодательству и тем самым - в противоречие конституционному требованию об определении существенных элементов налогового обязательства только законом.

4. Таким образом, оспариваемая норма, содержащаяся во взаимосвязанных положениях статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и пункта 3 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, в части отнесения к фактической себестоимости продукции (работ, услуг) затрат на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы, учитываемых при налогообложении прибыли, является аналогичной норме, которая именно вследствие нарушения конституционных критериев законно установленного налога признана неконституционной в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 28 октября 1999 года, и, следовательно, также не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 35, 46 и 57.

По смыслу статьи 125 (пункт "б" части 2 и часть 6) Конституции Российской Федерации и конкретизирующих ее положений пункта 3 части первой статьи 43, частей второй и третьей статьи 79, статей 85 и 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" в их взаимосвязи, Конституционный Суд Российской Федерации, придя к выводу о том, что в обращении оспаривается такое же нормативное положение, какое ранее было признано им не соответствующим Конституции Российской Федерации, своим решением в форме определения подтверждает, что это положение также является не соответствующим Конституции Российской Федерации и как таковое не имеет юридической силы, а потому дальнейшее производство по обращению прекращает.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 6, пунктами 2 и 3 части первой статьи 43, частями первой и четвертой статьи 71, частями первой и второй статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

определил:

1. Норма, содержащаяся во взаимосвязанных положениях статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и пункта 3 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, - поскольку она допускает действие подзаконного акта, на основании которого в противоречие с действующим налоговым законодательством при начислении налога на прибыль предприятий, в порядке предпринимательской деятельности осуществляющих реализацию продукции, производителями которой они не являются, в налогооблагаемую базу включаются затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы, а также позволяет судам при рассмотрении соответствующих споров ограничиваться установлением только формальных условий ее применения, - не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 35, 46 и 57, как аналогичная законоположению, ранее признанному Конституционным Судом Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации.

2. Поскольку для разрешения поставленного заявителем вопроса в соответствии с Федеральным конституционным законом "О Конституционном Суде Российской Федерации" не требуется вынесения предусмотренного его статьей 71 итогового решения в виде постановления, признать жалобу ЗАО "Нижегородоблснаб" не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации.

3. В соответствии с частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" дело ЗАО "Нижегородоблснаб" подлежит пересмотру в установленном порядке с учетом настоящего Определения.

4. Согласно частям первой и второй статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Определение окончательно, не подлежит обжалованию, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и

должностными лицами.

5. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации
М.В.Баглай

Судья-секретарь
Конституционного Суда
Российской Федерации
Ю.М.Данилов

№ 29-О