



ОПРЕДЕЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации

город Москва

14 декабря 2004 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей М.В.Баглая, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, Н.В.Селезнева, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи Н.С.Бондаря, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области,

установил:

1. В запросе Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области оспаривается конституционность пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому по налогу на имущество организаций объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

По мнению заявителя, названная норма во взаимосвязи с положениями статьи 357, пункта 1 статьи 358 и пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации допускает включение транспортных средств, которые подлежат обложению также транспортным налогом, в число объектов налогообложения по налогу на имущество организаций, т.е. организации за один и тот же налоговый период обязаны уплачивать два региональных налога, что означает двойное налогообложение; кроме того, различное налогообложение транспортных средств организаций и транспортных средств индивидуальных предпринимателей является нарушением конституционного принципа равного налогового бремени независимо от организационно-правовой формы предпринимательской деятельности. Заявитель утверждает, что тем самым ущемляется закрепленное в статье 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации право каждого на свободное использование своего имущества для любой не запрещенной законом экономической деятельности, а также нарушаются статьи 8 (часть 2), 19, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, устанавливающие принципы справедливости и соразмерности налогообложения, а также равного налогового бремени.

2. Из взаимосвязанных положений статей 1 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации следует, что, осуществляя налоговое регулирование и устанавливая в соответствии со статьями 72 (пункт "и" части 1), 75 (часть 3) и 76 Конституции Российской Федерации общие принципы налогообложения и сборов, включая исчерпывающий перечень региональных налогов, федеральный законодатель связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или)

количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога.

Согласно статье 1 и пункту 3 статьи 12 Налогового кодекса Российской Федерации при установлении региональных налогов законодательными органами власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, предусмотренных данным Кодексом, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов; иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются Налоговым кодексом Российской Федерации. Следовательно, федеральным законом должны быть установлены круг налогоплательщиков, а также такие существенные элементы каждого регионального налога, как объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога.

Как следует из Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1 статьи 17, пункт 1 статьи 38, пункт 1 статьи 53), обязательное требование, предъявляемое к любому налогу, - наличие самостоятельного объекта налогообложения, стоимостная, физическая или иная характеристики которого определяют налоговую базу. По смыслу названных положений Налогового кодекса Российской Федерации и в силу правовых позиций, выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в частности, в Постановлении от 30 января 2001 года по делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений законов ряда субъектов Российской Федерации о налоге с продаж, федеральный законодатель вправе, руководствуясь положениями статей 1 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, при установлении объекта налогообложения и налоговой базы того или иного налога, являющегося частью единой налоговой системы государства, самостоятельно избирать наиболее оптимальные способы учета тех или иных экономически значимых характеристик соответствующего объекта в целях обеспечения справедливого и соразмерного налогообложения.

2.1. Основным признаком отнесения имущества организации к объекту налогообложения по налогу на имущество организаций является в соответствии со статьей 374 Налогового кодекса Российской Федерации его признание в качестве объекта основных средств по правилам бухгалтерского учета. Федеральным законом от 21 ноября 1996 года "О бухгалтерском учете" объектами бухгалтерского учета признаются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (пункт 2 статьи 1). Разработанным в соответствии с данным Федеральным законом Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н) к основным средствам как совокупности материально-вещевых ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, относятся транспортные средства (пункт 46). Аналогичное регулирование, предполагающее включение в объект обложения налогом на имущество организаций основных средств организаций, к которым относились и транспортные средства, предусматривалось Законом Российской Федерации "О налоге на имущество предприятий" (утратил силу с 1 января 2004 года).

В то же время согласно Налоговому кодексу Российской Федерации налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения; при определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (статья 375); сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период (статья 382). Налоговым кодексом Российской Федерации, его статьей 381, предусмотрены льготы по уплате организациями налога на имущество; кроме того, установлены специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов, включая налог на имущество организаций (статьи 346¹, 346¹¹, 346²⁶).

2.2. Иными экономическими и правовыми характеристиками обладает транспортный налог, его объект в соотношении с налогооблагаемой базой. С учетом того, что, по смыслу взаимосвязанных положений статей 1 (часть 1), 2, 7 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации, допускается принятие законодателем решений, направленных на аккумулирование налоговых ресурсов в самостоятельных фондах, имеющих публично-целевое назначение. Законом Российской Федерации от 18 октября 1991 года "О дорожных фондах" (в редакции от 23 декабря 2003 года) предусмотрено, что транспортный налог зачисляется в территориальные дорожные фонды (статья 3) и направляется на финансирование содержания, ремонта, реконструкции и строительства автомобильных дорог

общего пользования, относящихся к собственности субъектов Российской Федерации, а также затрат на управление дорожным хозяйством (пункт 4 статьи 1).

Налоговый кодекс Российской Федерации признает плательщиками транспортного налога лиц (организации и физические лица), на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения (пункт 1 статьи 357); объектом налогообложения по транспортному налогу являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (пункт 1 статьи 358).

С учетом особенностей транспортного налога его налоговая база определяется в соответствии с критериями, позволяющими, в частности, оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования; в отношении транспортных средств - это мощность двигателя, выраженная в лошадиных силах (статья 359 Налогового кодекса Российской Федерации). В этом случае налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в зависимости от мощности двигателя, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства в размерах, определенных статьей 361 Налогового кодекса Российской Федерации.

2.3. Оценка положений пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи со статьями 17, 19, 38, 53 и 358 данного Кодекса позволяет сделать вывод, что налог на имущество организаций и транспортный налог имеют самостоятельные объекты налогообложения и самостоятельные налоговые базы, установленные с учетом дифференцированного подхода к различным характеристикам транспортного средства: по налогу на имущество организаций они определяются его стоимостным выражением, а по транспортному налогу - физическими свойствами, обуславливающими соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования.

Таким образом, пункт 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с положениями статьи 357, пункта 1 статьи 358 и пункта 4 статьи 374 данного Кодекса не может рассматриваться как допускающий двойное налогообложение одного и того же экономического объекта, а потому - как нарушающий принципы справедливого и соразмерного налогообложения, вытекающие из статей 1 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации.

3. Согласно взаимосвязанным положениям статей 8 (часть 2), 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации регулирование налоговых отношений должно отвечать требованиям конституционного принципа равенства, в том числе независимо от организационно-правовой формы осуществления предпринимательской деятельности. Это предполагает закрепление в законе правовых гарантий возложения на равных субъектов налогообложения равного налогового бремени. Из данных требований исходит и Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривающий, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев, а также запрещающий установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (пункт 1 и абзацы первый и второй пункта 2 статьи 3).

Вместе с тем, как следует из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в ряде его решений, в том числе в Постановлении от 27 апреля 2001 года по делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации, принцип равенства не исключает возможность установления различных правовых условий для различных категорий субъектов права, однако такие различия не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов. Данная правовая позиция, имеющая общее значение для всех отраслей законодательного регулирования, применительно к сфере налоговых отношений означает, что конституционный принцип равенства не препятствует законодателю использовать дифференцированный подход к установлению различных систем налогообложения для индивидуальных предпринимателей и организаций в том случае, если такая дифференциация обусловлена объективными факторами, включая экономические характеристики объекта налогообложения и налогооблагаемой базы.

По смыслу пункта 1 статьи 38 и статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации, объектом налогообложения налогом на имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, учитываемые на его балансе в качестве основных средств, т.е. таких

активов организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности.

Согласно абзацу третьему пункта 2 статьи 11 и части первой статьи 19 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками признаются в том числе индивидуальные предприниматели, на которых в соответствии с данным Кодексом возложена обязанность уплачивать налоги. Индивидуальная предпринимательская деятельность по своей правовой природе отличается от экономической деятельности организаций тем, что не предполагает обособление и консолидацию капитала, а, напротив, заключается в использовании собственного имущества физического лица в предпринимательских целях. Различия в экономической основе осуществления предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями и организациями проявляются и в неодинаковом порядке ведения ими учета доходов, расходов, хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности (пункт 2 статьи 4 Федерального закона "О бухгалтерском учете", пункт 2 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации). Поэтому на индивидуальных предпринимателей не может быть возложена обязанность по уплате налога, аналогичного налогу на имущество организаций.

Таким образом, в данном случае различия в налогообложении индивидуальных предпринимателей и организаций имеют объективные основания, что свидетельствует об отсутствии неопределенности в вопросе о соответствии пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации конституционному принципу равенства налогообложения независимо от организационно-правовой формы осуществления предпринимательской деятельности.

Вместе с тем, поскольку транспортный налог и налог на имущество организаций относятся к региональным налогам (пункты "ж" и "и" пункта 1 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", подпункты 1 и 4 пункта 1 статьи 14 Налогового кодекса Российской Федерации, вступающей в силу с 1 января 2005 года), субъекты Российской Федерации (а значит, и законодатель Свердловской области) вправе самостоятельно принимать решения о введении на своей территории соответствующих налогов, а также конкретизировать общие положения федеральных законов. Такое полномочие субъектов Российской Федерации подтверждено Конституционным Судом Российской Федерации в Определении от 10 июля 2003 года по жалобе гражданки Л.В.Шуклиной на нарушение ее конституционных прав положением пункта 1 статьи 3 Закона Магаданской области "О введении в действие на территории Магаданской области единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности". Из этого исходит и Налоговый кодекс Российской Федерации (статьи 365 и 372).

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

определил:

1. Отказать в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области, поскольку он не отвечает требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", в соответствии с которыми обращение в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимым.

2. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данному запросу 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

№ 451-О