



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шкапова Александра Станиславовича на нарушение его конституционных прав статьей 235, абзацем вторым пункта 1 статьи 236, пунктом 2 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 и пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

6 июля 2010 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, О.С.Хохряковой,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи Н.С.Бондаря, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы гражданина А.С.Шкапова,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации гражданин А.С.Шкапов оспаривает конституционность статьи 235 и абзаца второго пункта 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 24 июля 2009 года № 213-ФЗ), которыми регулировался порядок определения

субъектов и объектов налогообложения по единому социальному налогу, а также пункта 2 статьи 252, подпункта 1 пункта 1 статьи 264 и пункта 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующих отношения, касающиеся расходов для целей налогообложения налогом на прибыль.

Как следует из представленных материалов, решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Санкт-Петербургу от 9 октября 2008 года, вынесенным на основании проведенной камеральной налоговой проверки декларации индивидуального предпринимателя А.С.Шкапова по единому социальному налогу за 2007 год, было установлено, что налогоплательщик неправомерно включил в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по единому социальному налогу, сумму авансовых платежей по налогу на доходы физических лиц за 2007 год, в связи с чем ему было предложено восстановить к уплате сумму единого социального налога в размере 1 539 045 рублей, излишне предъявленного к возмещению из бюджета.

Арбитражный суд Санкт-Петербурга и Ленинградской области решением от 6 февраля 2009 года признал названный акт налогового органа недействительным. Суд исходил из того, что «положениями действующего Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрено четко установленное исключение из состава расходов при исчислении единого социального налога сумм налога на доходы физических лиц», а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах в силу пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Однако постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 1 июня 2009 года решение суда первой инстанции было отменено и в удовлетворении требования А.С.Шкапова отказано. Апелляционный суд указал, что положения пункта 4 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации позволяют сделать вывод о том, что налоговая база конкретного налога не может уменьшаться на сумму исчисленного с этой же базы налога,

а потому расходы по уплате налога на доходы физических лиц не могут уменьшать базу, облагаемую единым социальным налогом. Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 31 августа 2009 года, оставляя без изменения постановление суда апелляционной инстанции, дополнительно указал, что в силу систематического толкования оспариваемых законоположений при исчислении единого социального налога вычету подлежат только расходы, связанные с извлечением доходов от предпринимательской и иной профессиональной деятельности. Поскольку в случае заявителя налог на доходы физических лиц, исчисленный и уплаченный предпринимателем, по мнению арбитражного суда, не связан с расходами от предпринимательской деятельности, затраты по уплате налога на доходы физических лиц не могут уменьшать налоговую базу, облагаемую единым социальным налогом.

Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 октября 2009 года заявителю отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора.

По мнению заявителя, оспариваемые законоположения по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, не позволяют квалифицировать начисленный и уплаченный индивидуальным предпринимателем налог на доходы физических лиц по доходам от предпринимательской деятельности как расход, связанный с предпринимательской деятельностью, и учесть его в целях исчисления единого социального налога, создают неравные условия в сфере налогообложения для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности для налогоплательщиков организаций и индивидуальных предпринимателей, а также нарушают принцип недопустимости двойного налогообложения, а потому противоречат статье 57 Конституции Российской Федерации.

2. В силу статей 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» гражданин вправе

обратиться в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение своих конституционных прав и свобод законом и такая жалоба признается допустимой, если оспариваемым законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, затрагиваются конституционные права и свободы граждан; при этом применение или возможность применения оспариваемого закона должны быть подтверждены копией соответствующего официального документа.

Между тем оспариваемыми положениями Налогового кодекса Российской Федерации конституционные права заявителя как налогоплательщика в том аспекте, в каком он на них ссылается, не затрагиваются. Суть требований заявителя, как это прямо следует из жалобы, сводится к оценке конституционности сложившегося, по его мнению, в правоприменительной практике истолкования предусмотренного налоговым регулированием порядка формирования налоговой базы по единому социальному налогу, уплачиваемому гражданами – индивидуальными предпринимателями, в части учета для целей налогообложения данным налогом расходов на уплату налога на доходы физических лиц. Оспариваемые же положения статьи 235 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие лишь круг субъектов налогообложения единым социальным налогом, приняты в пределах дискреционных полномочий федерального законодателя, не регулируют вопросы, связанные с налоговой базой по данному налогу, и как таковые не влекут нарушения каких-либо конституционных прав и свобод.

Равным образом не может рассматриваться как нарушающий конституционные права и свободы заявителя пункт 2 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, который содержит норму общего характера о разделении расходов по налогу на прибыль организаций на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Кроме того, абзац второй пункта 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации по его буквальному смыслу устанавливает объект налогообложения единым социальным налогом только для

налогоплательщиков, указанных в абзаце четвертом подпункта 1 пункта 1 статьи 235 данного Кодекса, т.е. в отношении физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями (к которым заявитель не относится). Следовательно, эти законоположения в его деле не применялись и не подлежали применению.

Также, судя по представленным заявителем материалам, в его конкретном деле отсутствует применение пункта 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации, упоминание которого в определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации носит вспомогательный характер.

Таким образом, в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» указанные положения Налогового кодекса Российской Федерации, оспариваемые заявителем, не могут быть предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по его жалобе, за исключением фактически примененного в его деле подпункта 1 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации: согласно данному положению к прочим расходам по налогу на прибыль организаций, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 данного Кодекса.

3. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57).

По смыслу данного положения, рассматриваемого во взаимосвязи с нормами статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2), 55 (часть 3), 75 (часть 3) и 76 Конституции Российской Федерации, федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования и установлении общих принципов налогообложения и сборов связан требованиями обеспечения конституционных принципов равенства, справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной

свободой 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.

При этом, как следует из ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая их экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления, что подтверждается в том числе положениями статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации. Соответственно, Конституционным Судом Российской Федерации был сделан вывод, что уплата того или иного налога может рассматриваться как обстоятельство, учитываемое при формировании последующих налоговых обязательств налогоплательщика (определения от 1 октября 2009 года № 1269-О-О, от 1 октября 2009 года № 1268-О-О и от 1 декабря 2009 года № 1484-О-О).

Вместе с тем, поскольку при установлении объекта налогообложения и налоговой базы того или иного налога, являющегося частью единой налоговой системы государства, законодатель вправе самостоятельно избирать оптимальные способы учета тех или иных экономически значимых характеристик соответствующего объекта (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2004 года № 451-О), обеспечение им учета одних налогов при исчислении связанных с ними в определенном отношении других, реализуемое, по общему правилу, на началах широкого усмотрения законодателя, может, тем не менее, являться необходимым условием правомерности налогообложения в тех случаях, когда иное приводило бы к несправедливому, несоразмерному, в том числе двойному

налогообложению (например, в результате совпадения налоговой базы и объекта налогообложения).

3.1. Правовое регулирование отношений, связанных с взиманием единого социального налога, на момент обращения заявителя в Конституционный Суд Российской Федерации осуществлялось нормами главы 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса Российской Федерации, которая Федеральным законом от 19 июля 2009 года № 202-ФЗ признана утратившей силу с 1 января 2010 года.

В силу пункта 2 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по единому социальному налогу для индивидуальных предпринимателей признавались доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Налоговая база налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей определялась согласно пункту 3 статьи 237 Налогового кодекса Российской Федерации как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Состав же расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, формировался в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации в целях главы 25 налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 данного Кодекса); расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 данного Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом статьей 264 Налогового

кодекса Российской Федерации к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, отнесены, в том числе, суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 Налогового кодекса Российской Федерации, которая не предусматривает возможность учета расходов в виде сумм налога на прибыль для целей налогообложения прибыли (пункт 4).

По смыслу приведенных законоположений, при исчислении единого социального налога вычетам подлежали только расходы, связанные с извлечением дохода от предпринимательской и профессиональной деятельности. Что же касается сумм налога на доходы физических лиц, уплачиваемых налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями с полученных ими доходов, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, то они напрямую не были отнесены законодателем к числу расходов для целей налогообложения единым социальным налогом и, соответственно, не могли уменьшать его налогооблагаемую базу. Иное приводило бы к противопоставлению различных по своему социально-целевому назначению и экономико-правовым характеристикам налоговых обязательств, в результате чего исполнение обязанности по уплате налога на доходы физических лиц могло бы препятствовать исполнению обязанности по уплате единого социального налога, т.е. фактически освобождало от ее исполнения и влекло бы за собой сужение финансовой основы социального страхования. Между тем, как подчеркивал Конституционный Суд Российской Федерации, в тех случаях, когда законодатель имеет намерение вывести из-под налогообложения те или иные субъекты либо объекты налогообложения, он прямо на это указывает (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П, Определение от 1 ноября 2007 года № 719-О-О).

Само по себе такое правовое регулирование не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы заявителя.

Проверка же правильности применения оспариваемых законоположений в конкретном деле заявителя с точки зрения правомерности решения вопроса о включении в состав налоговой базы по единому социальному налогу сумм налога на доходы физических лиц, уплаченных предпринимателем с конкретных полученных им доходов, предполагает исследование и оценку фактических обстоятельств, что не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», а является прерогативой арбитражных судов. Судебный надзор за деятельностью арбитражных судов, единообразия в толковании и применении законодательных норм возложен статьей 127 Конституции Российской Федерации на Высший Арбитражный Суд Российской Федерации.

3.2. Таким образом, жалоба А.С.Шкапова не отвечает требованиям, с которыми Конституция Российской Федерации и Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации» связывают возможность осуществления конституционного судопроизводства по жалобам граждан и объединений граждан, а потому не может быть принята Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению.

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 гражданина Шкапова Александра Станиславовича, 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

№ 1084-О-О