



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Котовой Евгении Викторовны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

5 июля 2011 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, 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, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи К.В.Арановского, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы гражданки Е.В.Котовой,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации гражданка Е.В.Котова оспаривает конституционность подпункта 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего право на получение социального налогового вычета при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц для налогоплательщиков, перечисливших часть своих доходов на

благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов.

Как следует из представленных материалов, решением от 12 ноября 2009 года № 4435 Межрайонная инспекция ФНС России № 28 по Санкт-Петербургу отказала Е.В.Котовой в предоставлении социального налогового вычета в сумме средств, перечисленных ею на благотворительные цели Фонду содействия Поволжскому округу внутренних войск МВД России (3000 рублей) и некоммерческой организации «Благотворительный фонд «АдВита» (5000 рублей), на том основании, что заявительница не представила документы, подтверждающие полное или частичное бюджетное финансирование этих организаций. Решением Московского районного суда города Санкт-Петербурга от 4 октября 2010 года, оставленным без изменения судом кассационной инстанции, Е.В.Котовой отказано в удовлетворении заявления о признании решения налогового органа недействительным. Со ссылкой на подпункт 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации суд пришел к выводу, что при отсутствии указанных документов налоговый орган имел основания отказать заявительнице в социальном налоговом вычете.

По мнению заявительницы, оспариваемое законоположение противоречит статьям 6, 8, 19, 55 и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку нарушает принципы всеобщности и равенства налогообложения, приводит к дискриминации в зависимости от формы финансирования организации – получателя благотворительной помощи, лишая налогоплательщика, перечислившего денежные средства на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, права на социальный налоговый вычет, если такие организации не получают финансирования из бюджетов, а также противоречит положению статьи 39

(часть 3) Конституции Российской Федерации, устанавливающему поощрение государством благотворительности.

2. Конституционный Суд Российской Федерации, изучив представленные заявителем материалы, не находит оснований для принятия ее жалобы к рассмотрению.

Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (статья 71, пункт «з»); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3).

По смыслу названных конституционных положений во взаимосвязи со статьями 1 (часть 1), 19 (часть 1) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости, равенства всех перед законом и судом, соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, порядок исчисления налога, круг лиц, а также основания и порядок освобождения от налогообложения (Определение Конституционного суда Российской Федерации от 3 апреля 2009 года № 480-О-О).

Налоговый кодекс Российской Федерации, устанавливая федеральный налог на доходы физических лиц, предусматривает, что объектом налогообложения являются доходы, полученные налогоплательщиком, и указывает их основные виды (статьи 208 и 209). По смыслу статей 208–210 данного Кодекса, налогообложению подлежат все доходы, получаемые физическим лицом в течение налогового периода, независимо от формы – денежной, натуральной, в виде материальной выгоды.

Вместе с тем в Налоговом кодексе Российской Федерации закреплён и ряд льгот по данному налогу, включая право на получение налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных, профессиональных) при определении налоговой базы (статьи 218–221). В частности, согласно подпункту 1 пункта 1 его статьи 219 налогоплательщик имеет право на получение социального налогового вычета в сумме доходов, перечисляемых им на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов. Такой налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

В ранее принятых и сохраняющих свою силу решениях Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что освобождение от уплаты налогов по своей природе – льгота, являющаяся исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57), в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения; льготы носят адресный характер, их установление относится к прерогативе законодателя, имеющего право определять круг лиц, на которых они распространяются (постановления от 21 марта 1997 года № 5-П, от 28 марта 2000 года № 5-П и др.). Льготы, предоставляемые налогоплательщикам, не относятся к обязательным элементам налогообложения, перечисленным в пункте 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации; исходя из смысла пункта 2 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации, льготы и основания их использования налогоплательщиком могут быть предусмотрены лишь в необходимых, по мнению законодателя, случаях; поскольку их установление не обязательно при определении существенных элементов налога, отсутствие льгот у других категорий налогоплательщиков не влияет на оценку законности

установления самого налога (определения от 5 июля 2001 года № 162-О и от 7 февраля 2002 года № 37-О).

Обязательность установления льгот по налогу на доходы физических лиц для тех или иных категорий налогоплательщиков непосредственно из Конституции Российской Федерации не вытекает. Поощрение же благотворительности возможно различными правовыми средствами – относящимися не только к налоговому законодательству, но и к другим отраслям. Их выбор, исходя из финансовых возможностей государства и других обстоятельств, относится к компетенции законодателя, который вправе решить, целесообразно ли предоставлять налогоплательщикам право уменьшить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц на сумму средств, перечисленных на благотворительные цели организациям, реализующим социально значимые функции, но не получающим бюджетного финансирования, либо эти суммы должны облагаться налогом на общих основаниях.

Таким образом, оспариваемое законоположение не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявительницы в указанном ею аспекте.

Настаивая на признании подпункта 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, заявительница фактически предлагает внести целесообразные, с ее точки зрения, изменения в налоговое законодательство, что не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 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 гражданки Котовой Евгении Викторовны, 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.

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

№ 879-О-О

Мнение

судьи Конституционного Суда Российской Федерации

К.В.Арановского

Не разделяя позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в Определении от 5 июля 2011 года № 879-О-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Котовой Евгении Викторовны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, полагаю возможным в соответствии с частью первой статьи 76 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» представить нижеследующее мнение.

Е.В.Котова оспаривает конституционность подпункта 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц налогоплательщик вправе получить социальный налоговый вычет в сумме доходов, перечисляемых им на благотворительные цели организациям,

осуществляющим социально значимую деятельность, при том, однако, условии, что организации эти получают финансирование из бюджетов.

Правовое регулирование отношений по установлению и взиманию налогов допускает, конечно, законодательное усмотрение, но при соблюдении закрепленных Конституцией Российской Федерации принципов правового и социального государства (статья 1, часть 1; статья 7), равенства перед законом и судом (статья 19, часть 1) и соразмерности вводимых правоограничений целям защиты конституционно значимых ценностей (статья 55, часть 3), что следует, в частности, из постановлений Конституционного Суда Российской Федерации от 13 марта 2008 года № 5-П и от 22 июня 2009 года № 10-П.

Согласно Конституции Российской Федерации в Российской Федерации, учрежденной как социальное государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека (статья 1, часть 4; статья 7, часть 1), поощряется благотворительность (статья 39, часть 3), признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности (статья 8, часть 2). Во исполнение этих конституционных установлений граждане должны иметь возможность осуществлять благотворительную деятельность на основе добровольности и свободы выбора ее целей (пункт 1 статьи 4 Федерального закона от 11 августа 1995 года № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»).

В свою очередь, социальное государство основано на общественной солидарности, которая невозможна вне нравственной мотивации людей, объединенных в народную общность, где граждане поддерживают солидарность не только за счет государства, но и помимо него. Если социальное государство распоряжается средствами, полученными от сбора налогов, то не связанные с государством акты социальной солидарности, такие как благотворительность, этого не предполагают. Следовательно,

частичное освобождение благотворителей от налога позволяет государству разделить с гражданами обременения, сопровождающие поддержание социальной солидарности. Это ставит законодательное решение о частичном освобождении налогоплательщиков от уплаты налогов ради поощрения благотворительности в общий ряд мер по исполнению конституционных положений о социальном государстве.

Поощрение благотворительности предусмотрено статьей 39 (часть 3) Конституции Российской Федерации, в силу которой государство должно содействовать благотворительности в ее собственном смысле, включая не только полезную цель или положительный итог таковой, но и благотворительное намерение, обладающее собственной, ни к чему не сводимой ценностью. В благотворительности, наряду с пользой, ею доставляемой, решающее значение имеет бескорыстное нравственное побуждение к добродетели.

Как следует из преамбулы Конституции Российской Федерации, она принята народом России с верой в добро и справедливость. Нравственность, на этой вере основанная, поставлена под конституционную защиту вплоть до ограничения конституционных прав (статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации). И если сами конституционные права, помещенные на вершину конституционных ценностей, могут быть ограничены в целях защиты нравственности, то законодательная власть тем более ограничена соображениями нравственности. Законодательные решения не должны способствовать упадку и ослаблению нравственных побуждений, позволяя, в частности, посторонним намерениям оттеснить нравственные основания благотворительности.

Налоговый вычет сам по себе благотворительных побуждений подавлять не может, поскольку благотворитель не имеет от него выгод, соразмерных сделанному пожертвованию, а лишь получает послабление по налогу, причем только на ту часть дохода, которой он жертвует, и в размере не выше 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

Но если поощрение благотворительности распространяется лишь на те деяния, что совершены при софинансировании бюджетных расходов, то нравственное побуждение может быть оттеснено интересом лица к получению одобрения публичной власти с возможными от этого выгодами, которыми благотворитель может быть обнадёжен. Искажение существа благотворительности не исключено, если полезный акт, побуждаемый лояльностью к распорядителям бюджетов, т.е. к публичной власти, выставлен как благотворительность. Благотворительность в этом случае прикрывала бы собой начальстволюбие. Гражданская лояльность необходима, но она не заменяет и не поглощает собою нравственность. Прикрытая видом благотворительности, она перерождается в лицемерие, которое нравственности вредит и, следовательно, не может получать поощрение в законодательных мерах.

Согласно Конституции Российской Федерации человек, его права и свободы образуют высшую ценность, а государство охраняет достоинство личности, которое не подлежит умалению (статья 2; статья 21, часть 1). Признание человека высшей ценностью, охрана достоинства личности основаны, кроме прочего, на том, что в гражданском общении только человеческая личность способна быть носителем нравственных начал. Государство же, обязанное охранять достоинство личности, должно воздерживаться от его умаления и не вправе притязать на руководство личной нравственностью. Следовательно, названным конституционным установлениям противоречили бы законодательные решения, сообразно которым проявления человеческого достоинства, включая благотворительность, получали бы преимущественное признание при том лишь условии, что гражданин поддерживает ими публичную власть. Государство присвоило бы себе тем самым высший нравственный авторитет, умаляя нравственное достоинство человека и нравственную ценность его благотворительного побуждения.

Разумеется, при установлении налоговых льгот важны меры, пресекающие злоупотребление ими. Их необходимость, однако, не позволяет ограничить поддержку благотворительности лишь случаями, когда граждане соучаствуют в общественно полезных актах публичной власти. Такое законодательное решение исходило бы из того, что частно-общественная благотворительность к злоупотреблениям более склонна, чем благотворительность, совершаемая под началом или при содействии публичной власти. В подобном законодательном решении получило бы деятельное выражение недоверие государства гражданам. Между тем недоверие государства гражданам и независимой гражданской деятельности противоречит принципу поддержания доверия граждан государству, который предполагает обоюдную презумпцию добросовестности. Недоверие это противоречит также конституционным основам народовластия и признанию человека высшей ценностью, поскольку предполагает признание за государством отдельных от гражданина интересов, следуя которым оно поощряет лишь сообразную им деятельность. Конечно, злоупотребления иногда сопутствуют даже благотворительности, но, во-первых, они сопутствуют и публичной власти, и, во-вторых, частные случаи, когда презумпция гражданской добросовестности бывает опровергнута, сами по себе не опровергают ее в целом подобно тому, как и злоупотребления со стороны публичной власти не лишают ее гражданской поддержки, пока остаются в терпимых пределах.

В соответствии с Конституцией Российской Федерации в Российской Федерации развивается система социальных служб (статья 7, часть 2), поощряются добровольное социальное страхование, создание дополнительных форм социального обеспечения (статья 39, часть 3). Согласно пункту 4 статьи 4 Федерального закона от 10 декабря 1995 года № 195-ФЗ «Об основах социального обслуживания населения в Российской Федерации» государство поддерживает и поощряет развитие социальных служб независимо от форм собственности.

Положения статьи 41 (часть 2) Конституции Российской Федерации предписывают государству принятие мер по развитию государственной, муниципальной и частной систем здравоохранения, а статья 30 Основ законодательства Российской Федерации о культуре к обязанностям государства относит поддержку школ искусств, студий, курсов, любительского искусства, содействие благотворительности, меценатству и спонсорству. Согласно же статье 32 Основ органы государственной власти и управления для борьбы с монополизмом в производстве и распространении культурных ценностей обязаны содействовать созданию альтернативных организаций культуры, предприятий, ассоциаций, творческих союзов, гильдий и иных культурных объединений.

Федеральное законодательство не ограничивает права организаций науки, культуры, образования, здравоохранения, социального обеспечения получать благотворительную помощь от плательщиков налога на доходы физических лиц и не ставит возможность ее получения в зависимость от бюджетного финансирования благополучателя. Федеральный закон «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» признает благотворителями лиц, осуществляющих в установленных формах благотворительные пожертвования (статья 5). Положения статьи 582 ГК Российской Федерации, определяя пожертвование как дарение вещи или права в общепользовных целях, допускают его совершение в пользу лечебных, воспитательных учреждений, учреждений социальной защиты и других подобных учреждений, благотворительных, научных и образовательных учреждений, фондов, музеев, иных учреждений культуры, общественных и религиозных организаций, прочих некоммерческих организаций, при том что принятие пожертвования не требует чьего-либо разрешения или согласия. Пункт 1 статьи 26 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» относит добровольные имущественные взносы и пожертвования к источникам формирования имущества некоммерческой организации и допускает установление ограничений на

источники доходов некоммерческих организаций отдельных видов только законами. Согласно статье 46 Основ законодательства Российской Федерации о культуре право организации культуры на получение безвозмездных пожертвований (даров, субсидий) не ограничивается, а в силу пункта 8 статьи 41 Закона Российской Федерации от 10 июля 1992 года № 3266-1 «Об образовании» образовательное учреждение вправе привлекать в установленном законодательством порядке дополнительные средства за счет добровольных пожертвований и целевых взносов физических лиц.

Приведенные конституционные и законодательные положения, взятые во взаимосвязи с предписанием о равной защите всех форм собственности (статья 8, часть 2, Конституции Российской Федерации), исключают преимущества одних видов благотворительных пожертвований и благополучателей перед другими. Следовательно, различия в праве на получение социальных налоговых вычетов не могут быть установлены и между налогоплательщиками, направляющими часть своих доходов на благотворительную помощь, в зависимости лишь от источников финансирования деятельности благополучателей.

Законодательное усмотрение, в том числе при установлении социальных налоговых вычетов, не означает произвола, но в силу взаимосвязанных положений статей 8 (часть 2), 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации должно отвечать требованиям, вытекающим из конституционного принципа равенства, согласно которым различия допустимы, если они объективно оправданны, обоснованны и преследуют конституционно значимые цели, а правовые средства, для их достижения используемые, этим целям соразмерны (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 3 июня 2004 года № 11-П, от 15 июня 2006 года № 6-П и др.).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, в налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения; это

означает, что принцип равенства налогового бремени нарушен, если определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (Постановление от 13 марта 2008 года № 5-П). Принятие организациями-благотворителями средств из бюджетов не означает как таковое, что благотворители, совершающие пожертвования в их пользу, относятся к иной категории, отличной от благотворителей, жертвующих в пользу организаций, оставленных без бюджетного финансирования.

В отношении обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции Российской Федерации) и права быть свободным от уплаты налогов, не отвечающих такому условию, Конституционный Суд Российской Федерации выразил правовую позицию, в силу которой налогоплательщик при определении суммы налога вправе воспользоваться налоговыми вычетами, если закон их предусматривает (Определение от 1 декабря 2009 года № 1553-О-П).

Следовательно, исходя из предназначения социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, а также из конституционных предписаний о поощрении благотворительности, о равном признании и защите всех форм собственности и о соблюдении принципа равенства, налогоплательщику, перечислившему часть доходов на благотворительные цели организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, в названном вычете нельзя отказать безотносительно к тому, получают эти организации бюджетное финансирование или нет.

Таким образом, оспариваемое заявительницей законоположение дает основания к проверке его конституционности. Вывод о том, что такие основания есть, косвенно подтверждается и тем, что 18 июля 2011 года Президент Российской Федерации подписал Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в

части совершенствования налогообложения некоммерческих организаций и благотворительной деятельности» (принят Государственной Думой 5 июля 2011 года и одобрен Советом Федерации 13 июля 2011 года), устраняющий различия в правах между участниками благотворительной деятельности в зависимости от их причастности к публичной власти и тем самым исправляющий законодательную ошибку, последствия которой могли быть отчасти исправлены также актом конституционного правосудия.