

По жалобе гражданки Павловой Александры Федоровны на нарушение ее конституционных прав положениями статей 212 и 224 Налогового кодекса РФ и статьи 31 Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах"

Определение · № 203-О · от 05.07.2002 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобе гражданки Павловой Александры Федоровны
на нарушение ее конституционных прав положениями
статей 212 и 224 Налогового кодекса РФ и статьи 31 Федерального закона
"О введении в действие части второй Налогового кодекса
Российской Федерации и внесении изменений
в некоторые законодательные акты Российской Федерации
о налогах"

город Москва 5 июля 2002 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе заместителя Председателя В.Г.Стрекозова, судей Н.С.Бондаря, Н.В.Витрука, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, В.Д.Зорькина, С.М.Казанцева, А.Л.Кононова, В.О.Лучина, 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.О.Лучина, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы гражданки А.Ф.Павловой,
у с т а н о в и л:

1. В июле 1996 года гражданка А.Ф.Павлова заключила с Главным управлением Центрального банка Российской Федерации по Санкт-Петербургу, с которым она состоит в трудовых отношениях, договор займа с обязанностью возврата полученной денежной суммы в течение 10 лет и выплатой 5 процентов годовых. В соответствии с действовавшим на тот период Законом Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц" материальную выгоду в виде экономии на процентах от использования заемных средств А.Ф.Павлова в подлежащий налогообложению совокупный доход не включила.

С 1 января 2001 года, после введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации, с А.Ф.Павловой на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 212 и абзаца шестого (в нумерации по состоянию на день возникновения спора) пункта 2 статьи 224 данного Кодекса стал взиматься налог на доход с материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными средствами с учетом установленной Центральным банком Российской Федерации, ставки рефинансирования, составлявшей на дату получения ею заемных средств 120 процентов годовых. Налоговый орган, в который обратилась заявительница, правомерность применения к ней статей 212 и 224 Налогового кодекса Российской Федерации обосновал, сославшись на часть вторую статьи 31 Федерального закона от 5 августа 2000 года "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах".

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации А.Ф.Павлова утверждает, что применением указанных норм Налогового кодекса Российской Федерации и Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" нарушены ее права, закрепленные статьями 2, 6 (часть 2), 15, 18, 19 (части 1 и 2), 34, 35 (части 1 и 3) и 57 Конституции Российской Федерации. По мнению заявительницы, подпункту 1 пункта 2 статьи 212 и абзацу шестому пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации неправомерно придана обратная сила, поскольку их действие распространено на договорные отношения, возникшие до вступления в силу части второй Налогового кодекса Российской Федерации, а регулируемые ими налоговые обязательства приводят к не предусмотренному договором займа изменению прав и обязанностей одной из сторон.

2. Из статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что к отношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах (налоговым правоотношениям), относятся властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно статье 31 Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации применяется к правоотношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после введения ее в действие (часть первая), а по правоотношениям, возникшим до введения в действие части второй Кодекса, часть вторая Кодекса применяется к тем правам и обязанностям, которые возникнут после введения ее в действие (часть вторая). Положения статьи 31, взятые в их нормативном единстве, означают, что под упоминаемыми в части второй этой статьи правоотношениями понимаются именно налоговые, а не какие-либо иные (гражданско-правовые, трудовые и т. п.) правоотношения.

Поскольку со дня введения в действие (1 января 2001 года) главы 23 (Налог на доходы физических лиц) Налогового кодекса Российской Федерации Закон Российской Федерации от 7 декабря 1991 года "О подоходном налоге с физических лиц" признавался утратившим силу (абзац десятый статьи 2 Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах"), положения части второй статьи 31 означают, что физическое лицо, платившее подоходный налог согласно Закону Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц" до введения нового правового регулирования, продолжает исполнять свои обязанности налогоплательщика, а если у этого физического лица в результате изменившегося правового регулирования возникнут новые права и обязанности (или изменится содержание и объем прежних прав и обязанностей), то такие права реализуются, а обязанности подлежат исполнению только с 1 января 2001 года.

Из изложенного следует, что если физические лица согласно Закону Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц" при определенных условиях не включали в совокупный доход материальную выгоду в виде экономии на процентах при получении заемных средств, то они применительно к этой доли своего дохода не несли налоговых обязательств и такие обязательства возникли у них лишь после введения в действие главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, вытекающая из подпункта 1 пункта 1 статьи 212 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность платить налог с дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами,

полученными от организации, возникла у А.Ф.Павловой не со дня заключения ею соответствующего договора в 1996 году, а с 1 января 2001 года. По этой же причине при исчислении налога должна учитываться не первоначальная сумма заемных (кредитных) средств, а ее остаток на 1 января 2001 года.

Введение в действие с 1 января 2001 года части второй Налогового кодекса Российской Федерации не порождает конкуренцию между конституционной обязанностью платить законно установленные налоги, имеющей публично-правовой характер, обусловленный публично-правовой природой государства и государственной власти, и свободой договора (частными интересами). Споры, возникающие из налоговых обязательств, находятся в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права. При этом конституционная обязанность платить налоги (статья 57 Конституции Российской Федерации) и конституционное право каждого на свободное использование своего имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1, Конституции Российской Федерации) не должны противопоставляться друг другу.

Следовательно, вопреки утверждению заявительницы, часть вторая статьи 31 Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" по своему нормативному содержанию не предполагает придания новому законодательному регулированию налоговых правоотношений обратной силы, не затрагивает условия заключенного ею гражданско-правового договора, а потому не может рассматриваться как нарушающая конституционные права граждан, обязанных платить налоги, в связи с чем данная жалоба в этой части не отвечает критерию допустимости.

3. Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 212 Налогового кодекса Российской Федерации при получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды, указанной в подпункте 1 пункта 1 данной статьи, при определении налоговой базы налогоплательщик должен исходить из действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату получения заемных (кредитных) средств. С этой же нормой связан и абзац шестой пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации, которым устанавливается налоговая ставка в отношении доходов от экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212.

Поскольку обязанность по уплате налога с данного вида дохода возникает с 1 января 2001 года, то под датой получения заемных (кредитных) средств, если это получение имело место ранее, в целях надлежащего исполнения указанной обязанности следует понимать не дату заключения соответствующего договора, а 1 января 2001 года, и при определении налоговой базы исходить из ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации и действовавшей на 1 января 2001 года, а именно 25 процентов годовых. Иное означало бы придание налоговому закону, устанавливающему дополнительное налоговое обременение, обратной силы, что противоречило бы статье 57 Конституции Российской Федерации и на недопустимость чего указал Конституционный Суд Российской Федерации в постановлениях от 24 октября 1996 года по делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах", от 8 октября 1997 года по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году" и в ряде других решений.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктами 2 и 3 части первой и частью второй статьи 43, частями первой и второй статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации
о п р е д е л и л:

1. Положения подпункта 1 пункта 2 статьи 212 и абзаца шестого пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации, предписывающие при исчислении налога на материальную выгоду от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, исходить из ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату получения таких средств, применяются в случаях получения этих заемных (кредитных) средств после 1 января 2001 года. Применительно к суммам, оставшимся непогашенными по состоянию на 1 января 2001 года, для исчисления налога на материальную выгоду от экономии на процентах должна применяться ставка рефинансирования, действовавшая на 1 января 2001 года, поскольку иное истолкование данной нормы означало бы придание обратной силы закону, ухудшающему положение налогоплательщика, что недопустимо в силу статьи 57 Конституции Российской Федерации. В силу статей 6, 79 и 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" положение подпункта 1 пункта 2 статьи 212 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит применению судами, другими органами и должностными лицами с учетом сохраняющих свою силу постановлений Конституционного Суда Российской Федерации от 24 октября 1996 года и от 8 октября 1997 года и в его конституционно-правовом смысле, выявленном в настоящем Определении.

2. В части, касающейся проверки конституционности подпункта 1 пункта 2 статьи 212 и абзаца шестого пункта 2 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации, признать жалобу гражданки Павловой Александры Федоровны не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявительницей вопроса не требуется вынесения предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления.

В части, касающейся проверки конституционности части второй статьи 31 Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах", отказать в принятии данной жалобы к рассмотрению, поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", в соответствии с которыми жалоба признается допустимой.

3. Дело гражданки Павловой Александры Федоровны подлежит пересмотру компетентными органами в установленном порядке, если оно было разрешено на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 212 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с правовыми позициями, выраженными Конституционным Судом Российской Федерации в постановлениях от 24 октября 1996 года и 8 октября 1997 года и в настоящем Определении.

4. Определение по данной жалобе окончательно, не подлежит обжалованию, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Заместитель Председателя

Конституционного Суда

Российской Федерации В.Г.Стрекозов

Судья-секретарь

Конституционного Суда

Российской Федерации Ю.М.Данилов

N 203-О