

По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И.Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)

Постановление · № 10-П · от 22.06.2009 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем

Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи

250, статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации и

абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской

Федерации в связи с жалобами Российского

химико-технологического университета им. Д.И.Менделеева и

Московского авиационного института (государственного

технического университета)

город Санкт-Петербург 22 июня 2009 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего - судьи

В.Г.Ярославцева, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, С.Д.Князева, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина,

Ю.Д.Рудкина, А.Я.Сливы, О.С.Хохряковой,

с участием представителя Российского химико-технологического университета им. Д.И.Менделеева и

Московского авиационного института (государственного технического университета) - адвоката

Д.А.Тютюнина, постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде

Российской Федерации А.Н.Харитоновой, представителя Совета Федерации - доктора юридических

наук Е.В.Виноградовой, полномочного представителя Президента Российской Федерации в

Конституционном Суде Российской Федерации М.В.Кротова,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой,

частями третьей и четвертой статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 86, 96, 97

и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи

250, статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41

Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы Российского химико-технологического университета

им. Д.И.Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического

университета). Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в

вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями

законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Н.С.Бондаря, мнение эксперта - доктора юридических наук

Н.А.Шевелевой, выступления приглашенных в заседание представителей: от Высшего Арбитражного

Суда Российской Федерации - судьи Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

О.А.Наумова, от Генерального прокурора Российской Федерации - Т.А.Васильевой, исследовав

представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации
у с т а н о в и л:

1. Заявители по настоящему делу - Российский химико-технологический университет им. Д.И.Менделеева и Московский авиационный институт (государственный технический университет) оспаривают конституционность следующих законоположений:

пункта 4 части второй статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации, признающего внереализационными доходами налогоплательщика доходы от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 данного Кодекса;

статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющей особенности ведения бюджетными учреждениями налогового учета в целях налогообложения налогом на прибыль организаций, согласно которой, в частности, бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также получающие доходы от иных источников, включая внереализационные доходы, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников; при этом налоговая база бюджетных учреждений по данному налогу определяется как разница между полученной суммой внереализационных доходов и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности;

абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации, относящего к неналоговым доходам бюджетов доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, за исключением имущества автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных.

1.1. Заявители, являющиеся государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования, предоставляли в аренду помещения, находящиеся в федеральной собственности и переданные им в оперативное управление. В соответствии с требованиями бюджетного законодательства средства, полученные от использования федеральной собственности, зачислялись на единый счет федерального бюджета и впоследствии отражались на лицевых счетах этих учреждений в качестве дополнительного бюджетного финансирования. Полагая, что доходы, полученные бюджетными учреждениями образования от сдачи государственного имущества в аренду, являются неналоговыми доходами федерального бюджета, и не имея возможности принимать распорядительные решения в отношении средств, находящихся на едином счете федерального бюджета, заявители не уплачивали с указанных сумм налог на прибыль организаций. Решением инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по городу Москве от 15 сентября 2006 года Российский химико-технологический университет им. Д.И.Менделеева был привлечен к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, в том числе за неполную уплату сумм налога на прибыль организаций от сдачи в аренду федерального имущества. Ему также было предложено уплатить не полностью уплаченный налог и пеню за его несвоевременную уплату. Законность требований налогового органа в этой части была подтверждена решением Арбитражного суда города Москвы от 6 июля 2007 года, оставленным без изменения арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций. Суды пришли к выводу, что денежные средства, получаемые бюджетными учреждениями от сдачи в аренду находящегося в их оперативном управлении федерального имущества, и в том случае, если эти средства расходуются на финансирование их уставной деятельности, не могут быть отнесены к средствам целевого финансирования и целевых поступлений и подлежат учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Довод о том, что механизм реализации бюджетного и налогового законодательства в части налогообложения доходов бюджетных учреждений, полученных от сдачи

в аренду государственного имущества, до настоящего времени не разработан, суды не приняли во внимание, указав, что это не может служить основанием для освобождения от исполнения обязанности по уплате налога на такие доходы.

Аналогичные требования были предъявлены к Московскому авиационному институту (государственному техническому университету) инспекцией Федеральной налоговой службы N 43 по городу Москве, которая 22 января 2008 года вынесла решение о привлечении его к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, в том числе за неуплату налога на прибыль организаций от сдачи федерального имущества в аренду, и предложила уплатить доначисленный налог, а также пеню и штраф за его несвоевременную уплату. Арбитражный суд города Москвы решением от 8 апреля 2008 года, оставленным без изменения арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций, отказал заявителю в признании решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль, взыскания пени и штрафа недействительным. В передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации ему также было отказано.

1.2. По мнению Российского химико-технологического университета им. Д.И.Менделеева, положения статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации - поскольку эти положения, по смыслу, придаваемому им налоговыми органами и арбитражными судами, служат основанием для взимания с государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования налога на прибыль организаций с доходов, полученных от сдачи государственного имущества в аренду, несмотря на отсутствие установленных законом формально определенных порядка и сроков уплаты бюджетными учреждениями этого налога, - нарушают его конституционные права как налогоплательщика и тем самым противоречат Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 и 57.

Московский авиационный институт (государственный технический университет) ставит под сомнение саму по себе возможность уплаты бюджетным учреждением налога на прибыль с дохода от сдачи в аренду государственного имущества, и, соответственно, просит признать противоречащими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 и 57, пункт 4 части второй статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации и абзац второй пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

По мнению заявителя, содержащиеся в них нормы, предполагающие включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций средств, полученных бюджетными учреждениями образования от сдачи в аренду государственного имущества, вводят экономически не обоснованную налоговую обязанность и нарушают конституционное требование определенности налогового регулирования.

1.3. Согласно части первой статьи 96 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", конкретизирующей положение статьи 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, правом на обращение в Конституционный Суд Российской Федерации с индивидуальной или коллективной жалобой на нарушение конституционных прав и свобод обладают граждане, чьи права и свободы нарушаются законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, и объединения граждан.

В Постановлении от 12 октября 1998 года N 24-П Конституционный Суд Российской Федерации, обосновывая допустимость конституционной жалобы государственного унитарного предприятия, исходил из того, что юридические лица, как частные, так и государственные (независимо от их организационно-правовой формы), являются субъектами закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанности платить законно установленные налоги и сборы и что споры по жалобам юридических лиц, возникающие при определении соответствия законов статье 57 Конституции Российской Федерации, затрагивают ряд конституционных прав граждан и их объединений.

По смыслу приведенной правовой позиции, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплательщиков, в том числе на государственные образовательные учреждения высшего профессионального образования (бюджетные учреждения); соответственно, на них распространяются также конституционные принципы и гарантии судебной защиты в той степени, в какой эти принципы и гарантии могут быть к ним применимы.

Следовательно, жалобы Российского химико-технологического университета им. Д.И.Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета) могут быть признаны допустимыми в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

1.4. Таким образом, в силу статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу являются положения пункта 4 части второй статьи 250 и статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с абзацем вторым пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в той части, в какой эти законоположения предусматривают - в общей системе действующего бюджетного и налогового правового регулирования - включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходов государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования от сдачи переданного им в оперативное управление федерального имущества в аренду и, соответственно, обязательность уплаты ими этого налога.

2. 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, нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе конкретных направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь при этом конституционными принципами регулирования экономических отношений. Так, в силу статьи 19 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьей 57 налогообложение должно быть основано на конституционном принципе равенства, который исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера и возможность их различного применения, в том числе в зависимости от формы собственности. В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

По своей конституционно-правовой природе налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти. Тем самым они позволяют реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции Российской Федерации как демократического правового социального государства (статьи 1 (часть 1) и 7 (часть 1) Конституции Российской Федерации). Следовательно, налоговое регулирование призвано, не ограничиваясь достижением фискальных целей государства, обеспечивать эффективное использование государственной собственности как материальной основы

осуществления программ экономического, социального, культурного развития, обеспечения прав и свобод человека и гражданина (статьи 2, 7, 18, 71 (пункты "в", "е") Конституции Российской Федерации) с учетом всей совокупности социально-экономических и иных факторов развития Российской Федерации.

Поскольку налоговое регулирование направлено на реализацию конституционных функций государства в целом, федеральный законодатель уполномочен не только разграничивать налоги на федеральные, региональные и местные, но и осуществлять распределение доходов, поступающих от налогов, между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. Данный вывод соотносится с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, согласно которой бюджет субъекта Российской Федерации или местный бюджет не существуют изолированно - они являются составной частью финансовой системы Российской Федерации; недостаточность собственных доходных источников на уровне субъектов Российской Федерации или муниципальных образований влечет необходимость осуществлять бюджетное регулирование в целях сбалансированности соответствующих бюджетов (Постановление от 17 июня 2004 года N 12-П). Следовательно, федеральный законодатель вправе использовать налогообложение также в целях бюджетного регулирования.

Обладая широкими дискреционными полномочиями в сфере налогообложения, законодатель тем не менее не может действовать произвольно. В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно - надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

Соответственно, федеральное законодательство о налогах и сборах должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что предполагает, в частности, при установлении федеральных налогов определение всех элементов налоговых обязательств, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. Соблюдение федеральным законодателем при формировании структуры налога конституционных требований формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей, а также позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет.

Вместе с тем, поскольку обязанность платить законно установленные налоги распространяется в равной мере на всех налогоплательщиков, законодатель при определении нормативно-правового механизма налогообложения тех или иных экономических объектов должен учитывать также юридически значимые характеристики субъектов, включаемых в сферу налогообложения, с тем чтобы особенности их правового статуса не служили препятствием для реализации возложенной на них налоговой обязанности. Это относится и к государственным образовательным учреждениям высшего профессионального образования, для которых в силу специфики их правового положения как бюджетных учреждений уплата налогов и сборов в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, является одновременно исполнением бюджетного обязательства получателей средств федерального бюджета, что, в свою очередь, определяется нормами бюджетного законодательства.

Следовательно, признавая государственные образовательные учреждения высшего профессионального образования плательщиками налогов и сборов, федеральный законодатель не может не учитывать особенности их правового статуса как субъектов не только налогового, но и бюджетного права, что предполагает необходимость обеспечения непротиворечивого правового

регулирования исполнения данными субъектами налоговой обязанности, в том числе на основе согласования норм налогового и бюджетного законодательства.

3. Реализуя свои конституционные полномочия по установлению налогов и сборов, федеральный законодатель в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации установил налог на прибыль организаций и определил круг налогоплательщиков (статья 246), объект налогообложения (статья 247), налоговую базу (статья 274), налоговые ставки (статья 284), налоговый и отчетный периоды (статья 285), общий порядок исчисления налога и авансовых платежей (статья 286). В число плательщиков данного налога включены и бюджетные учреждения, получающие доходы от коммерческой деятельности.

По смыслу правовой позиции, сформулированной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 13 марта 2008 года N 5-П, налоговые обязательства организаций являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны; возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление организации в гражданские правоотношения, т. е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Следовательно, бюджетные учреждения признаются плательщиками налога на прибыль организаций, поскольку они допущены государством к участию в гражданском обороте в качестве самостоятельных субъектов, обладающих правом оперативного управления государственным имуществом, и уполномочены на осуществление деятельности, связанной с получением экономической выгоды.

Закрепляя правила определения налогоплательщиками - бюджетными учреждениями налоговой базы по налогу на прибыль организаций, федеральный законодатель установил, что в составе доходов и расходов бюджетных учреждений, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание бюджетных учреждений и ведение уставной деятельности, финансируемой за счет указанных источников, и расходы, производимые за счет этих средств (абзац первый пункта 2 статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Ставя под сомнение конституционность пункта 4 части второй статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации, как предусматривающих включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходов бюджетных учреждений образования от сдачи государственного имущества в аренду, Московский авиационный институт (государственный технический университет) исходит из того, что соответствующие средства при уплате их арендатором первоначально в полном объеме учитываются в доходах федерального бюджета, а впоследствии отражаются на лицевых счетах бюджетного учреждения образования в качестве дополнительного бюджетного финансирования, которое следует считать целевым финансированием по смыслу налогового законодательства. Эти средства, по мнению заявителя, не являются прибылью от коммерческой деятельности, а представляют собой доход федерального бюджета, который направляется на определенные цели, что исключает возможность их включения в налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Иное понимание указанных законоположений, имеющее место в правоприменительной практике, означает, как полагает заявитель, установление экономически не обоснованного налога и приводит к нарушению его конституционных прав как налогоплательщика.

3.1. Доходами от коммерческой деятельности бюджетных учреждений, которые - в отличие от доходов, получаемых ими в рамках целевого финансирования, - для целей главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации отнесены к доходам от иных источников, признаются доходы, получаемые бюджетными учреждениями от юридических и физических лиц по операциям реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, а также внереализационные доходы, к числу которых отнесены доходы от сдачи имущества в аренду (пункт 4 части второй статьи 250, абзац второй пункта 1 статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации налогоплательщики - бюджетные учреждения в целях налогообложения обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников (абзац первый пункта 1 статьи 321-1); налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой доходов, в том числе суммой внереализационных доходов, и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности (абзац третий пункта 1 статьи 321-1); к внереализационным расходам относятся, в частности, расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (подпункт 1 пункта 1 статьи 265); при этом сумма превышения доходов над расходами от коммерческой деятельности до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов, предусмотренных за счет бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетному учреждению (абзац пятый пункта 1 статьи 321-1).

В силу приведенных законоположений участие бюджетных учреждений в договорных отношениях, возникающих при передаче ими в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности, относится для целей налогообложения к коммерческой деятельности бюджетных учреждений и влечет возникновение у них дохода от иных источников. В свою очередь, Бюджетный кодекс Российской Федерации, квалифицируя средства, получаемые в виде арендной либо иной платы за передачу в возмездное пользование государственного и муниципального имущества, как доходы бюджетов от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, признает их неналоговым доходом бюджета после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (абзац второй пункта 3 статьи 41, абзац второй статьи 42), что также свидетельствует об обязанности бюджетного учреждения произвести уплату налога на прибыль организаций с соответствующих доходов.

Для федеральных бюджетных учреждений образования начиная с 2000 года федеральным законодателем установлен специальный бюджетно-правовой режим доходов, полученных ими от сдачи государственного имущества в аренду. Федеральными законами о федеральном бюджете на очередной финансовый год в период с 2000 года по 2007 год, а впоследствии - Федеральным законом от 26 апреля 2007 года N 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации" (пункт 1 части 11 статьи 5) доходы указанных бюджетных учреждений от сдачи государственного имущества в аренду признаются дополнительным источником их бюджетного финансирования и после поступления на единый счет федерального бюджета отражаются на лицевых счетах этих учреждений как средства, предназначенные для их содержания и развития материально-технической базы.

В то же время статьи 41 и 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации, касающиеся отнесения к доходам бюджетов доходов от использования государственного или муниципального имущества, Федеральным законом от 29 мая 2002 года N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (пункты 1 и 2 статьи 5) были дополнены указанием на то, что соответствующие средства считаются доходом бюджета после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Между тем следует учитывать, что целевое финансирование, целевые поступления в смысле Налогового кодекса Российской Федерации не тождественны осуществляемому в соответствии с бюджетным законодательством дополнительному бюджетному финансированию, хотя оно также носит строго целевой характер. Доходы федеральных образовательных учреждений от сдачи государственного имущества в аренду являются источником их дополнительного бюджетного финансирования, чем предопределяется использование доходов федерального бюджета и обеспечиваются финансовые гарантии надлежащего осуществления этими учреждениями

возложенных на них публичных функций. Тем самым реализуется бюджетное регулирование, распространяющееся на финансовые средства, которые поступили в доход федерального бюджета и с которых уже уплачены соответствующие налоги и сборы. Следовательно, такое правовое регулирование не изменяет налогово-правовую квалификацию указанных средств и не выводит их из состава налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, положениями пункта 4 части второй статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходов от сдачи имущества в аренду, и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации, согласно которому доходы от использования имущества, находящегося в государственной собственности, признаются неналоговым доходом бюджета после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, фактически введено налогообложение налогом на прибыль организаций доходов государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества.

3.2. Налогообложение налогом на прибыль организаций доходов, полученных от использования имущества, находящегося в государственной собственности, является, как следует из решений Конституционного Суда Российской Федерации (определения от 2 октября 2003 года N 384-О, от 1 ноября 2007 года N 719-О-О и др.), вопросом целесообразности, разрешение которого относится к компетенции законодателя. Законодатель вправе определить элемент юридического состава налога на прибыль организаций, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны.

Взимание налога на прибыль организаций при предоставлении публичного имущества в аренду обусловлено тем, что при этом появляется объект налогообложения, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Освобождение таких операций от налогообложения должно осуществляться в соответствии с конституционными принципами экономической нейтральности налогов и признания и защиты равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности. В тех случаях, когда законодатель имеет намерение вывести из-под налогообложения те или иные субъекты либо объекты, он прямо на это указывает, что, однако, в настоящее время не относится к государственным образовательным учреждениям высшего профессионального образования.

В условиях действующего правового регулирования налоговые доходы, поступающие от обложения налогом на прибыль организаций, распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Российской Федерации в установленной законодателем пропорции (статья 284 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 50 и 56 Бюджетного кодекса Российской Федерации). Следовательно, налогообложение доходов в виде платы, получаемой государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования от сдачи государственного имущества в аренду, обосновано тем, что оно обеспечивает - в рамках общих процессов управления федеральной государственной собственностью - в том числе перераспределение средств внутри бюджетной системы Российской Федерации, учитывая ее трехуровневое построение.

3.3. Таким образом, положения пункта 4 части второй статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации - в той части, в какой они предполагают (при соблюдении требований законного установления налогов) включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходов государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования от сдачи в аренду

переданного им в оперативное управление федерального имущества и возникновение для этих учреждений обязанности по уплате налога на прибыль организаций с указанных доходов, - не противоречат Конституции Российской Федерации.

4. Использование государством налогового метода для перераспределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации требует строгого соблюдения конституционных принципов налогообложения, в том числе заключающих в себе гарантии имущественных прав бюджетных учреждений как налогоплательщиков, ответственных за своевременное, полное и правильное исполнение конституционной обязанности по уплате налогов. В соответствии с нормативно-доктринальными подходами, выработанными в практике Конституционного Суда Российской Федерации, в целях обеспечения реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции Российской Федерации) принимаемые законы о налогах должны быть конкретными и понятными, неопределенность же норм налогового законодательства может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (статья 1 (часть 1) Конституции Российской Федерации) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (статья 19 (часть 1) Конституции Российской Федерации); акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности таких актов толкуются в пользу плательщика налога или сбора (пункты 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации); неопределенность налоговых норм может приводить как к нарушению прав налогоплательщиков, так и к уклонению от исполнения конституционной обязанности по уплате налога (постановления от 8 октября 1997 года N 13-П, от 28 марта 2000 года N 5-П, от 30 января 2001 года N 2-П, определения от 12 июля 2006 года N 266-О, от 2 ноября 2006 года N 444-О, от 15 января 2008 года N 294-О-П).

Названные конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения в полной мере распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают установление ясного, понятного, непротиворечивого порядка уплаты налога.

4.1. Как следует из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 45 и пункта 5 статьи 58 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик обязан самостоятельно, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, исполнить обязанность по уплате налога в порядке, который для федеральных налогов устанавливается данным Кодексом. Содержание этой обязанности, согласно правовой позиции, изложенной в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 22 января 2004 года N 41-О, состоит в том, что налогоплательщик должен самостоятельно, от своего имени уплатить соответствующую сумму налога в бюджет.

Процесс исполнения налоговой обязанности государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования как бюджетными учреждениями имеет существенную специфику, которая обусловлена особенностями их бюджетно-правового статуса, в частности отсутствием у таких учреждений банковских счетов и осуществлением расчетов через лицевые счета, открываемые в соответствующих органах исполнительной власти. Федеральным бюджетным учреждениям лицевые счета открываются в органах Федерального казначейства. Поэтому исполнение таким бюджетным учреждением обязанности по уплате налога осуществляется путем предъявления платежного поручения на уплату налога в тот орган Федерального казначейства, в котором ему открыт лицевой счет, а сама обязанность признается исполненной с момента отражения на лицевом счете учреждения операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации (подпункт 2 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации).

Одновременно в бюджетном регулировании предусматривается зачисление доходов от сдачи в

аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, на счет органов Федерального казначейства, открытый для учета и распределения этими органами доходов в соответствии с нормативами, установленными бюджетным законодательством Российской Федерации, между соответствующими бюджетами - счет N 40101 (статья 40 Бюджетного кодекса Российской Федерации, приказ Министерства финансов Российской Федерации от 5 сентября 2008 года N 92н "Об утверждении Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации"). С учетом юридических характеристик этого счета бюджетные учреждения не обладают в отношении находящихся на нем финансовых средств какими-либо распорядительными полномочиями, в частности, они не вправе давать поручение на их списание в целях реализации обязанности по уплате налогов и сборов. Так, доходы, полученные от сдачи в аренду федерального имущества государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования, после их зачисления в доход федерального бюджета признаются источником дополнительного бюджетного финансирования, отражаются на лицевых счетах указанных учреждений, открытых в органах Федерального казначейства, и направляются на содержание и развитие их материально-технической базы сверх бюджетных ассигнований, предусмотренных ведомственной структурой расходов федерального бюджета.

В соответствии как с прежним, так и с действующим в настоящее время порядком осуществления операций со средствами дополнительного бюджетного финансирования орган Федерального казначейства не позднее трех рабочих дней после поступления в доход федерального бюджета арендной платы за пользование федеральным имуществом, закрепленным за соответствующим получателем средств федерального бюджета, являющимся арендодателем, отражает по соответствующему коду классификации доходов бюджетов в сумме, равной поступившей арендной плате, на лицевом счете получателя бюджетных средств, открытом арендодателю, источник дополнительного бюджетного финансирования (пункт 6 Положения, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 июня 2004 года N 57н и признанного утратившим силу приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23 декабря 2008 года N 144н; пункт 2.6.1 Порядка, утвержденного приказом Федерального казначейства от 10 октября 2008 года N 8н).

Для принятия бюджетными учреждениями образования денежных обязательств, подлежащих оплате за счет источника дополнительного бюджетного финансирования, главные распорядители средств федерального бюджета доводят до них лимиты бюджетных обязательств на основании расходного расписания (статьи 161 и 219 Бюджетного кодекса Российской Федерации, пункт 5.1 приказа Министерства финансов Российской Федерации от 30 сентября 2008 года N 104н). При этом - хотя бюджетные учреждения образования в условиях действующего правового регулирования не лишены возможности включить уплату налогов и сборов в бюджетную смету или внести в нее соответствующие изменения по мере необходимости в течение текущего года - средства дополнительного бюджетного финансирования подлежат использованию в установленных законом целях, в числе которых уплата налогов и сборов законом прямо не указана. В то же время в силу абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации арендная плата признается доходом федерального бюджета после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, что для федеральных бюджетных учреждений образования предполагает уплату налога на прибыль организаций с указанного дохода до его учета в составе доходов федерального бюджета.

Таким образом, действующее законодательное регулирование налогообложения налогом на прибыль организаций доходов государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования от сдачи переданного им в оперативное управление федерального имущества в аренду

не обеспечивает определенность порядка самостоятельной уплаты ими данного налога и создает препятствия для реализации налоговой обязанности в общеустановленном порядке (путем представления платежного документа для отражения соответствующей операции по своему лицевому счету) как на момент зачисления арендной платы на счет Федерального казначейства, так и после ее отражения на лицевом счете бюджетного учреждения в качестве источника дополнительного бюджетного финансирования. При этом законодательно не установлен и какой-либо специальный порядок уплаты налога на прибыль организаций указанными бюджетными учреждениями, что свидетельствует о пробельности правового регулирования соответствующих отношений.

Министерство финансов Российской Федерации, как орган, уполномоченный давать разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, предприняло попытку преодолеть неопределенность и фактическое отсутствие надлежащего механизма исполнения федеральными бюджетными учреждениями, имеющими право на дополнительный источник бюджетного финансирования, обязанности по уплате налога на прибыль организаций. Министерство финансов Российской Федерации указало, что, поскольку действующим законодательством для этих учреждений предусмотрена возможность осуществлять расходы за счет дополнительного финансирования в размере поступившей в установленном порядке на счет N 40101 суммы доходов от сдачи в аренду имущества, уплата ими налога на прибыль должна осуществляться в пределах доведенных им соответствующими главными распорядителями средств федерального бюджета лимитов бюджетных обязательств по дополнительному источнику бюджетного финансирования. Соответствующим образом был разъяснен и порядок отражения в бюджетном учете операций, связанных с начислением и уплатой налога на прибыль организаций с доходов от сдачи в аренду имущества (абзацы 14, 15 и 19 письма Министерства финансов Российской Федерации от 14 ноября 2008 года N 02-03-0/3467 "О некоторых вопросах, связанных с уплатой налога на прибыль федеральными бюджетными учреждениями", письмо от 19 февраля 2009 года N 02-06-07/836). Между тем, как неоднократно указывал в своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации, налог может считаться законно установленным, только если он установлен законом, который в силу его определенности, стабильности и особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные о его налоговой обязанности (постановления от 8 октября 1997 года N 13-П, от 11 ноября 1997 года N 16-П и от 27 мая 2003 года N 9-П). При этом необходимо ясное и непротиворечивое урегулирование законом всех существенных элементов налогообложения, к которым пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации относит порядок и сроки уплаты налога.

4.2. Таким образом, положения статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации - в той мере, в какой они в системе действующего правового регулирования не отвечают требованиям определенности законно установленного порядка исполнения государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования обязанности по уплате налога на прибыль организаций с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества, - не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 57.

Федеральному законодателю надлежит урегулировать порядок исполнения государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования обязанности по уплате налога на прибыль организаций с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества с учетом специфики правового статуса данных субъектов налогообложения и в соответствии с настоящим Постановлением в срок до 1 марта 2010 года. Руководствуясь пунктом 12 части первой статьи 75 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации считает необходимым также установить особый порядок исполнения своего решения. Принимая во

внимание, что само по себе возложение на государственные образовательные учреждения высшего профессионального образования обязанности по уплате налога на прибыль организаций с доходов от сдачи государственного имущества в аренду не противоречит Конституции Российской Федерации, государственные образовательные учреждения высшего профессионального образования впредь до внесения в законодательство необходимых изменений не освобождаются от обязанности его уплаты в порядке, определяемом на данный момент с учетом разъяснений, содержащихся в правовых актах уполномоченных федеральных органов исполнительной власти по вопросам применения законодательства о соответствующем налоге.

Исходя из изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 75, 79, 80, 87 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

1. Признать положения пункта 4 части второй статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации - в той части, в какой они предполагают включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходов государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества и возникновение для этих учреждений обязанности по уплате налога на прибыль организаций с указанных доходов, - не противоречащими Конституции Российской Федерации.
2. Признать положения статьи 321-1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации - в той мере, в какой они в системе действующего правового регулирования не отвечают требованиям определенности закононо установленного порядка исполнения государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования обязанности по уплате налога на прибыль организаций с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества, - не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 57.
3. Федеральному законодателю надлежит в срок до 1 марта 2010 года урегулировать в соответствии с настоящим Постановлением порядок уплаты налога на прибыль организаций государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества.
4. Дела государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования "Российский химико-технологический университет им. Д.И.Менделеева" и "Московский авиационный институт (государственный технический университет)" - заявителей по настоящему делу подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий.
5. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.
6. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете" и "Собрании законодательства Российской Федерации". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 10-П