

По жалобе открытого акционерного общества "Каустик" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем десятым статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации

Определение · № 815-О-П · от 19.05.2009 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобе открытого акционерного общества "Каустик" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем десятым статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург 19 мая 2009 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева, заслушав в пленарном заседании заключение судьи Г.А.Гаджиева, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы ОАО "Каустик",

у с т а н о в и л:

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ОАО "Каустик" оспаривает конституционность абзаца десятого статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым налогоплательщики, которые являются градообразующими организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также объектов, указанных в абзацах третьем и четвертом статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации (объектов обслуживающих производств и хозяйств), вправе принимать для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов; указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика; если органами местного самоуправления такие нормативы не утверждены, налогоплательщики вправе применять порядок определения расходов на содержание таких объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам.

Как следует из представленных материалов, Арбитражный суд Республики Башкортостан решением от 25 июня 2007 года удовлетворил требования ОАО "Каустик" о признании недействительными решений налогового органа, которыми ему было отказано в праве учитывать в целях налогообложения прибыли документально подтвержденный убыток от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, в порядке, установленном статьей 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации для градообразующих организаций. Суд указал, что ОАО "Каустик" является градообразующей организацией и что при отсутствии в городе Sterlitamak утвержденных в установленном порядке нормативов на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств, а также порядка определения расходов на содержание этих объектов, действующего для аналогичных объектов, находящихся на территории города Sterlitamak и подведомственных органу местного самоуправления города Sterlitamak, оно вправе было учесть при исчислении налога на прибыль фактически осуществленные и документально подтвержденные расходы на содержание таких объектов.

Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 26 октября 2007 года это решение отменил на том основании, что ОАО "Каустик" не является градообразующей организацией и, следовательно, был вправе учитывать в целях налогообложения прибыли убытки от указанной деятельности только в общеустановленном порядке, т. е. с соблюдением условий, предусмотренных абзацами шестым - восьмым статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 20 декабря 2007 года это постановление оставил без изменения, указав, что, хотя ОАО "Каустик" и является градообразующей организацией, но при отсутствии требуемых нормативов и порядка оно вправе было учесть при исчислении налога на прибыль убытки от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, только в общеустановленном порядке, т. е. с соблюдением условий, предусмотренных абзацами шестым - восьмым статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации определением от 21 апреля 2008 года отказал в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора, указав, что возможность принятия для целей налогообложения прибыли градообразующей организацией фактически осуществленных расходов по содержанию объектов обслуживающих производств и хозяйств в случаях, когда утвержденные нормативы на содержание аналогичных объектов отсутствуют, статьей 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрена.

По мнению заявителя, оспариваемые им законоположения противоречат статьям 8, 18, 19, 55 и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, увязывая возможность уменьшения налогооблагаемой прибыли на сумму произведенных расходов на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств с наличием утвержденных органами местного самоуправления нормативов расходов или порядка определения таких расходов, являются неопределенными по своему содержанию.

2. Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными (пункт 3 статьи 3); объектом налога на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком, которая определяется через понятие дохода, уменьшенного на величину произведенных расходов (статья 247), а расходами - обоснованные и документально подтвержденные затраты (в случаях, предусмотренных статьей 265 данного Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (абзац второй пункта 1 статьи 252). Под обоснованными расходами данный Кодекс понимает экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме (абзац третий пункта 1 статьи 252).

Статья 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации регламентирует особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (это подсобные хозяйства, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам). Согласно данной статье такие налогоплательщики определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. В абзаце же десятом данной статьи содержатся специальные нормы, закрепляющие порядок признания для цели налогообложения расходов (убытков), понесенных градообразующими организациями в связи с указанной деятельностью.

Таким образом, в статье 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации установлены два различных порядка признания для целей налогообложения расходов (убытков), понесенных в связи с деятельностью, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств. Подобные объекты недвижимости, входящие в имущество градообразующих организаций, жизненно

необходимы для региона как объекты, которые используются не только в интересах работников этих организаций, но и в подлежащих защите со стороны государства интересах населения региона в целом; отношения, связанные с обеспечением функционирования и сохранения целевого назначения таких объектов, носят публично-правовой характер (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 мая 2000 года N 8-П).

3. В силу главы 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации до 1 января 2002 года все расходы налогоплательщиков на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств в пределах нормативов, установленных на местном уровне, относились на себестоимость его продукции - безотносительно к тому, каковы экономическая эффективность и целесообразность таких затрат. В соответствии с Федеральным законом от 29 мая 2002 года N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" для градообразующих организаций, признаваемых таковыми в соответствии с критериями, указанными в статье 169 Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", порядок признания расходов был сохранен: эти организации по-прежнему вправе принимать для целей налогообложения фактически осуществленные ими расходы на содержание перечисленных объектов - в части, не превышающей соответствующие утвержденные органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика нормативы. Если же органами местного самоуправления указанные нормативы не утверждены, градообразующие организации вправе применять порядок, установленный для определения расходов на содержание таких объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам. Во всех иных случаях применяются нормы абзацев пятого - восьмого статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Правоприменительная практика, как следует из представленных в Конституционный Суд Российской Федерации материалов, исходит из того, что при отсутствии соответствующих нормативов или порядка градообразующая организация вправе учесть при исчислении налога на прибыль убытки от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, только с соблюдением условий, предусмотренных абзацами шестым - восьмым статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации, причем выполнение таких условий возможно лишь при наличии по месту нахождения градообразующей организации специализированных организаций, осуществляющих аналогичную деятельность (в городе Стерлитамаке подобных организаций в 2004 и 2005 году не было). Одновременно имеет место (и это подтверждается представленными в Конституционный Суд Российской Федерации письмом Министерства финансов Российской Федерации от 3 декабря 2008 года и решением Арбитражного суда Республики Башкортостан) противоположное истолкование оспариваемых ОАО "Каустик" законоположений, основанное на признании возможности учета градообразующей организацией для целей налогообложения прибыли фактически осуществленных ею расходов на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств - в том числе в случаях отсутствия соответствующих нормативов или порядка.

В статье 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации не оговорено, каким должен быть порядок определения расходов для целей налогообложения при отсутствии утвержденных органами местного самоуправления подобных нормативов и порядка. Между тем данная неточность юридико-технического характера, допущенная законодателем, которая хотя и затрудняет уяснение действительного смысла рассматриваемой нормы налогового законодательства, не дает оснований для вывода о том, что эта норма является неопределенной, расплывчатой, не содержащей четких стандартов и, следовательно, не отвечающей принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции Российской Федерации (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 года N 5-П).

Для уяснения аутентичного смысла и цели абзаца десятого данной статьи содержащиеся в нем

законоположения необходимо рассматривать в контексте положений Конституции Российской Федерации, закрепляющих принцип правового государства (статья 1, часть 1) и принцип равенства, в том числе в сфере налогообложения (статья 19, часть 1; статья 57). Эти законоположения основываются на презумпции того, что понесенные градообразующей организацией расходы на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств соотносимы с такими же показателями деятельности аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных органам местного самоуправления, и существенно не отличаются от них. Использование подобной презумпции в целях налогообложения допустимо при условии конституционно-правового истолкования понятия "аналогичные хозяйства", употребленного в абзаце десятом статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации. Аналогичными данные объекты являются не просто в силу совпадения профиля осуществляемых работ (оказываемых услуг): такие объекты, будучи структурными подразделениями градообразующих организаций, имеют специфические особенности хозяйствования, predetermined в том числе стоимостью осуществляемых ими работ (оказываемых услуг), размерами, состоянием основных фондов, потребностью в ремонте и реконструкции, необходимостью улучшения качества и расширения спектра работ (услуг).

Кроме того, хотя в абзаце десятом статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации и установлено, что расходы на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств признаются в пределах нормативов, утвержденных органами местного самоуправления, обязанность по утверждению указанных нормативов среди вопросов местного значения Федеральный закон от 6 октября 2003 года N 131-ФЗ "Об общих принципах местного самоуправления в Российской Федерации" не предусматривает (статьи 14, 15 и 16).

Отсутствие на территории муниципального образования аналогичных хозяйств, производств и служб либо неутверждение органами местного самоуправления соответствующих нормативов и порядка не должно ставить градообразующие организации, в нарушение статьи 19 Конституции Российской Федерации, в неравное положение по сравнению с иными налогоплательщиками, по месту нахождения которых упомянутые аналогичные хозяйства, производства и службы имеются либо такие нормативы и порядок утверждены.

В сфере налогообложения 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 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 Конституционного Суда Российской Федерации от 13 марта 2008 года N 5-П).

Из данной правовой позиции следует, что при невозможности сравнения показателей в силу отсутствия аналогичных хозяйств, производств и служб и непринятия органами местного самоуправления соответствующих нормативов и порядка градообразующие организации вправе признавать для целей налогообложения расходы на содержание обслуживающих подразделений и хозяйств в размере фактически осуществленных ими расходов без ограничений.

В противном случае оказывались бы нарушенными справедливый баланс, который в силу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации должен поддерживаться между требованиями защиты публичных (фискальных) интересов и защиты носящих частноправовой характер интересов собственников-налогоплательщиков, а также конституционные принципы правового государства и равенства в сфере налогообложения.

Таким образом, положения абзаца десятого статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации - в их конституционно-правовом истолковании в системе действующего правового регулирования -

не предполагают отнесение фактов отсутствия аналогичных хозяйств на территории муниципального образования и непринятия органами местного самоуправления соответствующих нормативов и порядка к самостоятельным и достаточным основаниям для отказа налоговых органов признать для целей налогообложения фактически осуществленные градообразующими организациями расходы.

При этом не исключается право налоговых органов оспаривать в судебном порядке размеры принимаемых налогоплательщиками расходов по мотивам их несоответствия требованиям, установленным статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 6, пунктами 2 и 3 части первой статьи 43, частью четвертой статьи 71, частью первой статьи 79 и статьей 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации о п р е д е л и л:

1. Положения абзаца десятого статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации в их конституционно-правовом истолковании не требуют - при отсутствии утвержденных органами местного самоуправления нормативов на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств и порядка определения расходов на содержание этих объектов, действующего для аналогичных объектов, находящихся на территории муниципального образования и подведомственных органу местного самоуправления, - применения градообразующими организациями при принятии ими для целей налогообложения фактически осуществленных расходов на содержание указанных объектов положений абзацев пятого - восьмого статьи 275-1 Налогового кодекса Российской Федерации и соблюдения условий, предусмотренных для организаций, не являющихся градообразующими.

Конституционно-правовой смысл указанных законоположений, выявленный Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Определении, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

2. Признать жалобу ОАО "Каустик" не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявителем вопроса не требуется вынесение предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления.

3. Правоприменительные решения по делу ОАО "Каустик" подлежат пересмотру с учетом настоящего Определения, если для этого нет иных препятствий.

4. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данной жалобе окончательно и обжалованию не подлежит.

5. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель

Конституционного Суда

Российской Федерации В.Д.Зорькин

Заместитель Председателя

Конституционного Суда

Российской Федерации О.С.Хохрякова

N 815-О-П