

Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Русский сахар" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации

Определение · № 590-О · от 05.03.2014 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Русский сахар" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации
город Санкт-Петербург 5 марта 2014 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 заключение судьи Ю.М.Данилова, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы ООО "Русский сахар",

у с т а н о в и л:

1. Пункт 2 статьи 275 "Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях" Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 16 мая 2007 года N 76-ФЗ) предусматривал, что для целей налогообложения из общей суммы дивидендов, подлежащей распределению налоговым агентом в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, подлежат вычету суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, при условии что такие суммы ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

Как следует из представленных материалов, ООО "Русский сахар", принявшее в феврале 2009 года решение о выплате участникам общества (физическим лицам) дивидендов по итогам 2008 года в сумме 39 656 512 рублей и обязанное в качестве налогового агента исчислить налог на доходы физических лиц, уменьшило налоговую базу по данному налогу на сумму дивидендов, которые оно получило в 2006-2007 годах от долевого участия в иных организациях, а именно на 37 362 945 рублей (с данной суммы был уплачен налог на прибыль), и удержало указанный налог по предусмотренной для дивидендов ставке 9 процентов из расчета налоговой базы 2 293 567 рублей. Налоговый орган, придя по результатам налоговой проверки к выводу о том, что ООО "Русский сахар" неправомерно занизило облагаемую базу по налогу на доходы физических лиц, поскольку дивиденды были получены им не в предыдущем по отношению к году выплаты дивидендов году, а в более ранних налоговых периодах, обязал общество дополнительно удержать налог на доходы физических лиц в сумме 3 362 664 рубля, т. е. без учета примененного вычета в размере 37 362 945 рублей, а также уплатить пени.

Арбитражный суд Тамбовской области (решение от 2 ноября 2012 года) и Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд (постановление от 25 февраля 2013 года) не согласились с позицией налогового органа, указав, что налоговый агент, определяющий налоговую базу по налогу

на доходы физических лиц по выплаченным дивидендам, вправе учесть суммы дивидендов, которые были получены им самим в любом из предшествующих отчетных (налоговых) периодов - при условии, что эти дивиденды не были учтены ранее.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 11 июля 2013 года отменил судебные акты нижестоящих судов, отметив, что примененная законодателем в пункте 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации формулировка "в предыдущем отчетном (налоговом) периоде к моменту распределения дивидендов" подразумевает лишь один налоговый период - непосредственно предшествующий налоговому периоду, в котором принято решение о распределении дивидендов, при этом неучет этих дивидендов в составе налоговой базы периода их получения является лишь дополнительным, а не основным условием. Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 9 сентября 2013 года в пересмотре дела в порядке надзора обществу было отказано.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ООО "Русский сахар" просит признать пункт 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 16 мая 2007 года N 76-ФЗ) в указанной части не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 55 (часть 2). По мнению заявителя, оспариваемое законоположение с учетом смысла, придаваемого правоприменительной практикой, допускает возможность повторного налогообложения дивидендов, выплачиваемых участникам (акционерам) общества, поскольку ранее с этих сумм обществом уже уплачен налог в бюджет при получении дивидендов от других организаций, в которых общество является участником.

2. Конституционный Суд Российской Федерации в постановлениях от 20 февраля 2001 года N 3-П и от 14 июля 2003 года N 12-П указал, что обязанность платить законно установленные налоги и сборы - непосредственное требование Конституции Российской Федерации, ее статьи 57, которое распространяется на всех налогоплательщиков. По смыслу данной статьи в системной связи со статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Именно поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить (пункт 6 статьи 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3).

2.1. В соответствии с Федеральным законом от 8 февраля 1998 года N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества; такое решение принимается общим собранием участников общества; часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества (пункты 1 и 2 статьи 28).

Любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном капитале этой организации Налоговый кодекс Российской Федерации для целей налогообложения признает дивидендом (пункт 1 статьи 43), а лиц, на которых в соответствии с данным Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации - налоговыми агентами (пункт 1 статьи 24), при этом для целей исчисления налога на доходы физических лиц к доходам от источников в Российской Федерации данный Кодекс относит дивиденды и проценты, полученные от российской организации (подпункт 1 пункта 1 статьи 208). Согласно статье 214 Налогового кодекса Российской Федерации сумма налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации, полученных в виде дивидендов,

определяется с учетом положений данной статьи, а именно если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация, указанная организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по соответствующей ставке в порядке, предусмотренном статьей 275 данного Кодекса.

Статьей 275 Налогового кодекса Российской Федерации, в свою очередь, закреплены особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия. В частности, пунктом 2 этой статьи в оспариваемой редакции установлены правила определения суммы налога, исчисляемого и подлежащего удержанию налоговым агентом из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов. При этом для целей налогообложения общая сумма дивидендов, распределяемая налоговым агентом в пользу получателей дивидендов, уменьшается на суммы дивидендов, которые были получены самим налоговым агентом в текущем и предыдущем отчетном (налоговом) периоде. Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций и по налогу на доходы физических лиц признается календарный год (статья 216 Налогового кодекса Российской Федерации).

Соответственно, уменьшение налоговой базы по выплачиваемым дивидендам происходит при соблюдении следующих условий: во-первых, в общую сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом, не включаются дивиденды, ранее учтенные при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов (данное условие исключает возможность двойного вычета по дивидендам); во-вторых, в общую сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом, не включаются дивиденды, полученные в отчетных (налоговых) периодах, не являющихся предыдущими по отношению к периоду, в котором налоговым агентом распределяются дивиденды.

2.2. В силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 22 июня 2009 года N 10-П, налогообложение должно быть основано на конституционном принципе равенства, который исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера. В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Одним из проявлений основополагающего принципа справедливости наряду со всеобщностью и равенством налогообложения является соразмерность, предусматривающая в том числе запрет двойного налогообложения.

Законодательное регулирование, закрепляющее правило о вычете из облагаемой базы по выплачиваемым дивидендам сумм дивидендов, ранее полученных самой организацией, призвано обеспечить избежание ситуации двойного налогообложения дивидендов, с которых ранее уже был уплачен налог. В конкретном деле ООО "Русский сахар" формально речь шла об уплате разных налогов: общество - плательщик налога на прибыль организаций; физические лица (его участники, акционеры) - плательщики налога на доходы физических лиц.

Между тем с экономико-правовой точки зрения общество и его участники являются условным "консолидированным" налогоплательщиком применительно к ситуации налогообложения дивидендов. Уплата налога обществом отражается на имущественных правах собственников - участников общества (акционеров); по сути, налоговые обязательства общества в денежном выражении являются их "недополученной" прибылью.

Поэтому различие в налогах с доходов, уплачиваемых организациями и физическими лицами, само по себе не может однозначно свидетельствовать об отсутствии двойного налогообложения сумм дивидендов (первоначальное обложение налогом при получении дивидендов обществом, а повторное - при выплате обществом дивидендов физическим лицам). Более того, в статье 275 Налогового кодекса Российской Федерации указывается на определение налоговой базы по налогу на доходы от долевого участия в деятельности организаций, притом что данная статья находится в

главе 25 "Налог на прибыль организаций" данного Кодекса. Указанный платеж можно рассматривать как специальный налог, который объединяет и налог на прибыль организаций, и налог на доходы физических лиц применительно к налогообложению дивидендов, при этом он не выделяется в Налоговом кодексе Российской Федерации в качестве самостоятельного налогового платежа. Согласно разъяснению, данному Министерством финансов Российской Федерации, экономический смысл пункта 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации состоит в исключении повторного налогообложения дивидендов, с которых уже был удержан налог; в правоприменительной практике в силу пункта 7 статьи 3 данного Кодекса о толковании противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика под предыдущим отчетным (налоговым) периодом следует понимать любой предыдущий период, в том числе периоды, которые не предшествуют текущему отчетному (налоговому) периоду непосредственно. Таким образом, по мнению ведомства, при определении суммы налога с доходов в виде дивидендов необходимо учитывать дивиденды, полученные во всех предшествующих периодах, при условии что ранее эти суммы не учитывались налогоплательщиком при выплате дивидендов своим участникам (письма от 5 июня 2013 года N 03-03-06/1/20809 и от 23 июля 2013 года N 03-03-06/1/28891).

Такой же позиции придерживается Федеральный арбитражный суд Поволжского округа: с его точки зрения, формулировка пункта 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации "предыдущий отчетный (налоговый) период" не может однозначно свидетельствовать о том, что под ним подразумевается только период, непосредственно предшествующий отчетному; в расчет удерживаемого при выплате дивидендов налога включается любой налоговый (отчетный) период, предшествующий отчетному (постановления по конкретным делам от 24 февраля 2010 года N А55-11827/2009 и от 3 октября 2012 года N А65-34207/2011).

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в ответе на запрос Конституционного Суда Российской Федерации также обращает внимание на отсутствие объективных различий между ситуацией, когда дивиденды выплачиваются российской организацией своим участникам ежегодно, и ситуацией неежегодного распределения прибыли, при которой у организации может возникать потребность в вычете дивидендов, полученных ранее предыдущего налогового периода (письмо от 24 января 2014 года).

Такой подход к правовому регулированию указанных отношений был воспринят законодателем: в соответствии со статьей 275 Налогового кодекса Российской Федерации в ныне действующей редакции (статья 2, пункт 2 статьи 8 Федерального закона от 2 ноября 2013 года N 306-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации"), для вычета из облагаемой базы по выплачиваемым дивидендам организация - налоговый агент вправе учитывать суммы дивидендов, полученные ранее им самим в любом предыдущем налоговом периоде (пункт 5).

Следовательно, оспариваемое в жалобе ООО "Русский сахар" положение пункта 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 16 мая 2007 года N 76-ФЗ не может расцениваться как нарушающее конституционные права и свободы заявителя в его конкретном деле в указанном им аспекте. Проверка же правильности толкования данной нормы, равно как и оценка законности и обоснованности решений арбитражных судов не входят в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации, установленную 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 общества с ограниченной ответственностью "Русский сахар", поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.
2. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данной жалобе окончательно и обжалованию не подлежит.
3. Настоящее Определение подлежит опубликованию на "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru) и в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель

Конституционного Суда

Российской Федерации В.Д.Зорькин

N 590-О