



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

4 июля 2017 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, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

заслушав заключение судьи Г.А.Гаджиева, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы гражданина С.П.Бунеева,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации гражданин С.П.Бунеев – единственный участник и генеральный директор ООО «Мастер-Инструмент» оспаривает конституционность ряда положений Налогового кодекса Российской Федерации:

подпункта 1 пункта 1 статьи 146, устанавливающего, что объектом обложения налогом на добавленную стоимость является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе предметов залога, и передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

положений статьи 153 и пункта 1 статьи 154, касающихся определения налоговой базы по указанному налогу, в частности о том, что налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), по общему правилу, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из рыночных цен, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога, а выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав – исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами;

статьи 247, которая объектом обложения налогом на прибыль организаций признает прибыль, полученную налогоплательщиком, и которая определяет прибыль для различных категорий плательщиков;

пункта 1 статьи 248 и пунктов 1 и 2 статьи 249, в соответствии с которыми к доходам плательщика налога на прибыль организаций относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг), а именно выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах, и имущественных прав, а также внереализационные доходы, притом что товары в силу пункта 3 статьи 38 данного Кодекса – это любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации;

пункта 1 статьи 274, согласно которому налоговой базой по налогу на прибыль организаций признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли, определяемой в соответствии со статьей 247 данного Кодекса.

Как следует из представленных материалов, налоговый орган по итогам налоговой проверки ООО «Мастер-Инструмент», придя к выводу о том, что общество в результате искусственного дробления бизнеса (путем создания группы взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей) получило необоснованную налоговую выгоду, выразившуюся в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость и единому налогу на вмененный доход за счет использования налогоплательщиками, входящими с ним в группу, специальных налоговых режимов, доначислил ему суммы указанных налогов в том размере, в каком общество должно было бы их уплатить, если бы аффилированные с ним налогоплательщики не принимали участия в предпринимательской деятельности, включив в налоговую базу по ним стоимость товаров (работ, услуг), реализованных контрагентами ООО «Мастер-Инструмент», и привлек к налоговой ответственности за неуплату налогов в требуемом размере.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 14 октября 2015 года, оставленным без изменения судами вышестоящих инстанций, было удовлетворено требование ООО «Мастер-Инструмент» о признании указанного решения налогового органа недействительным в части уплаты единого налога на вмененный доход; в остальной части (в части уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость) в удовлетворении заявленных требований отказано.

Судья Верховного Суда Российской Федерации, отказывая ООО «Мастер-Инструмент» в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, в определении от 5 июля 2016

года сослался на то, что рассматривавшие данное дело арбитражные суды сочли доказанными взаимозависимость и аффилированность общества и его контрагентов, в том числе исходя из наличия у них общего трудового ресурса, использования товарного знака ООО «Мастер-Инструмент», его складского помещения, из фактической организации работы магазинов, отсутствия ведения раздельного учета фактически полученных доходов, и пришли к выводу об убыточности хозяйственной деятельности общества, имитации хозяйственной деятельности в рамках договора от 10 мая 2005 года, а также о том, что налоговым органом были доказаны направленность действий общества на получение из бюджета необоснованной налоговой выгоды и правильно определены подлежащие уплате суммы налогов на основании имеющейся в его распоряжении информации о налогоплательщике.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 1 июня 2016 года ООО «Мастер-Инструмент» было признано банкротом, открыто конкурсное производство, утвержден конкурсный управляющий. Кроме того, С.П.Бунеев постановлением следователя от 7 февраля 2017 года привлечен в качестве обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного пунктом «б» части второй статьи 199 УК Российской Федерации, за уклонение от уплаты налогов организации путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, совершенное в особо крупном размере (при расчете размера не исполненной заявителем налоговой обязанности были учтены суммы налогов, уплаченные в бюджет его контрагентами в виде единого налога на вмененный доход).

Заявитель утверждает, что и ООО «Мастер-Инструмент», и его контрагентами размер налогового обязательства был определен в соответствии с действующим налоговым законодательством, а налоги в полном объеме поступили в бюджет; бизнес структурирован рационально (ООО «Мастер-Инструмент» занималось оптовыми поставками инструментов, его контрагенты – розничной продажей, арендой

помещений и т.д.), распределение обязанностей было официально оформлено соглашением о координации деятельности и все контрагенты фактически осуществляли соответствующую деятельность, а отношения по передаче товара и перечислению денежных средств носили реальный характер.

По мнению заявителя, оспариваемые им положения Налогового кодекса Российской Федерации позволяют правоприменительным органам включать в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций денежные средства, полученные не организацией-налогоплательщиком, а ее контрагентами, формально обосновывая это разделением (дроблением) бизнеса – без установления взаимосвязи указанных лиц, без оспаривания совершенных ими сделок и фактически при отсутствии объекта налогообложения, а потому он просит признать эти положения противоречащими статьям 2, 8 (часть 2), 15 (часть 2), 18, 19 (часть 1), 22 (часть 1), 23 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (части 1–3), 45 (часть 1), 46 (части 1 и 2), 55 (часть 3), 57, 118 (часть 1) и 123 (часть 3) Конституции Российской Федерации.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, по смыслу данной статьи, имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а именно: налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, соответствующие же органы

публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы, – иначе нарушались бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом.

При этом, поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым – в сферу основных прав и свобод, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались бы условия для нарушения их конституционных прав, а также прав и законных интересов других лиц (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 года № 9-П).

В целях обеспечения возмещения ущерба, понесенного казной в случае неисполнения налогоплательщиками конституционной обязанности платить налоги и сборы, федеральный законодатель на основании статей 57, 71 (пункты «в», «ж», «з», «о»), 72 (пункты «б», «и» части 1), 75 (часть 3) и 76 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, устанавливая систему налогов, взимаемых в бюджет, и общие принципы налогообложения, предусматривает и необходимые меры государственного принуждения – праввосстановительные и штрафные, с тем чтобы было гарантировано суверенное право государства получить с налогоплательщика в полном объеме соответствующие суммы – недоимку, пеню и штраф.

В качестве правового механизма обеспечения исполнения закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанности, полноты и своевременности взимания налогов и сборов с обязанных лиц, возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения данной обязанности, в Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрена система мер налогового контроля, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений.

3. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 16 июля 2004 года № 14-П указывал, что 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 не только обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц, но и одновременно – надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения. Исходя из этого федеральное законодательство о налогах и сборах, призванное создать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, определяет систему налоговых органов, относящихся к федеральным экономическим службам (статья 71, пункт «ж», Конституции Российской Федерации), их задачи, функции, формы и методы деятельности, порядок проверки правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов. Тем самым обеспечивается реализация контрольной функции государства в сфере налоговых отношений, вытекающей из обязанности органов государственной власти, местного самоуправления, должностных лиц, граждан и их объединений соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы.

3.1. Законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами

организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого. Кроме того, наделяя налоговые органы полномочием действовать властно-обязывающим образом в пределах своей компетенции, федеральный законодатель должен соблюдать вытекающие из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 8, 17, 34 и 35 требования, в силу которых ограничение федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности возможно, только если оно отвечает требованиям справедливости, адекватно, пропорционально, соразмерно и необходимо для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, и не затрагивает само существо конституционных прав, т.е. не ограничивает пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм.

Аналогичной позиции придерживается и Европейский Суд по правам человека, который, ссылаясь на свою устоявшуюся прецедентную практику, в постановлении от 22 сентября 2009 года по делу «Булвес АД» («Bulves AD») против Болгарии» отметил, что при установлении необходимости вмешательства, включая вмешательство для обеспечения уплаты налогов, необходимо соблюдение «справедливого баланса» между требованиями общественных интересов и требованиями защиты основных прав человека (пункт 62); общественные интересы состоят, в частности, в поддержании финансовой стабильности системы обложения налогом; ключевыми элементами поддержания такой стабильности следует признать полное и своевременное исполнение всеми лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков, обязанностей по представлению отчетности и уплате налога и, в конечном счете, –

предотвращение любых видов обманных злоупотреблений указанной системой. В связи с этим Европейский Суд по правам человека признал, что «попытки злоупотребления системой налогообложения должны пресекаться и что для национального законодательства может быть разумным предусмотреть требование особой осмотрительности лиц, зарегистрированных в качестве плательщиков налога, с целью предотвращения таких злоупотреблений» (пункт 65).

Применительно к положениям гражданского и налогового законодательства Российской Федерации в их системной взаимосвязи Европейский Суд по правам человека в постановлении от 20 сентября 2011 года по делу «ОАО «Нефтяная компания Юкос» против Российской Федерации» пришел к следующему выводу: многие законы сформулированы в выражениях, которые в большей или меньшей степени являются неопределенными, и их толкование и применение являются вопросами практики; было бы невозможно ожидать, чтобы законодательное положение описывало во всех подробностях все способы, с помощью которых данный налогоплательщик мог бы вводить в заблуждение налоговые органы; в то же время применимые нормы права достаточно ясно указывают, что в случае обнаружения нарушений налогоплательщик столкнется с угрозой доначисления налогов в связи с действительной экономической деятельностью с учетом соответствующих выводов компетентных органов (пункт 598).

Конституционный Суд Российской Федерации также подчеркивал, что налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими

правомочиями. Указанная правовая позиция неоднократно подтверждалась Конституционным Судом Российской Федерации применительно к уплате различных налогов и сборов (Постановление от 3 июня 2014 года № 17-П, Определение от 7 июня 2011 года № 805-О-О и др.).

3.2. Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем. В первую очередь, применительно к отношениям по уплате налогов и сборов соответствующие полномочия предусмотрены положениями статьи 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения», главы 14 «Налоговый контроль», раздела V¹ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», раздела V² «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», развивающими и уточняющими полномочия налоговых органов, закрепленные статьей 7 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Указанные положения в полной мере согласуются с публично-правовым характером налоговой обязанности и необходимостью ее реализации в условиях, которые отвечали бы вытекающим из верховенства права принципам равенства и справедливости, что предопределяется, по смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 14 июля 2003 года № 12-П, от 3 июня 2014 года № 17-П и от 24 марта 2017 года № 9-П; определения от 7 июня 2011 года № 805-О-О, от 18 сентября 2014 года № 1822-О, от 10 ноября 2016 года № 2561-О и др.), императивным в своей основе методом налогового регулирования и связанностью законом налоговых органов, основания, пределы,

процедурные и иные условия деятельности которых требуют, насколько возможно, детального определения.

Из этого же исходит и правоприменительная практика, которая с учетом всего многообразия хозяйственных отношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности ориентируется на признание налоговой выгоды необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); это, в свою очередь, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

3.3. Статьи 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие объект налогообложения и налоговую базу по налогам на добавленную стоимость и на прибыль организаций, направлены на создание надлежащей нормативной основы для исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате указанных налогов. Они содержат все необходимые положения для определения таких существенных элементов налогов, как объект налогообложения и налоговая база, не предполагают их произвольного применения и распространяются в равной мере на всех плательщиков данных налогов.

Сами по себе оспариваемые законоположения не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере

большем, чем это установлено законом, поскольку сами определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Такое законодательное регулирование согласуется с конституционными предписаниями, правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации и Европейского Суда по правам человека и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте.

Проверка же соблюдения налоговыми органами закона, а также проверка законности и обоснованности решений правоприменительных органов, в том числе определение действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, как связанная с изучением и оценкой фактических обстоятельств конкретного дела, не относится к полномочиям Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 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 гражданина Бунеева Сергея Петровича, 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

№ 1440-О



В.Д.Зорькин