



ОПРЕДЕЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Северсталь Менеджмент» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

17 июля 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,

рассмотрев вопрос о возможности принятия жалобы ЗАО «Северсталь Менеджмент» к рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ЗАО «Северсталь Менеджмент» просит признать не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 8 (часть 2), 19 (части 1 и 2), 54, 55 и 57, следующие положения статьи 269 «Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам» Налогового кодекса Российской Федерации:

пункт 2, согласно которому, если налогоплательщик – российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации (контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, – более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 данной статьи применяются следующие правила: налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода; при этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся

лизинговой деятельностью, – на двенадцать с половиной); в целях данного пункта при определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита;

пункт 3, согласно которому в состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с пунктом 2 данной статьи, но не более фактически начисленных процентов; при этом правила, установленные пунктом 2 данной статьи, не применяются в отношении процентов по заемным средствам, если непогашенная задолженность не является контролируемой;

пункт 4, согласно которому положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 данной статьи, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации.

Как следует из представленных материалов, при проведении выездной налоговой проверки был установлен факт предоставления ЗАО «Северсталь Менеджмент» (до переименования – ЗАО «Северсталь-Ресурс»), которое наряду с другими российскими и иностранными организациями входит в холдинговую группу «Северсталь» и в уставном капитале которого доля косвенного участия иностранной организации (через подконтрольных лиц) с 2008 года составляла более 20 процентов, займов российскими организациями, имеющими косвенное иностранное участие.

Налоговый орган квалифицировал задолженность по данным займам как контролируемую и, оценив соотношение величины непогашенной задолженности и собственного капитала общества, счел необоснованным отнесение им на расходы по налогу на прибыль процентов по указанным долговым обязательствам в сумме, превышающей их предельную величину,

установленную приведенными положениями статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации. В результате решением налогового органа обществу доначислен налог на прибыль организаций, начислены пени и штраф.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, решение налогового органа было признано недействительным, однако суд кассационной инстанции указанные судебные акты отменил и отказал обществу в признании недействительным решения налогового органа. При этом суд кассационной инстанции руководствовался положениями статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом их истолкования, содержащегося в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2011 года № 8654/11. В частности, суд отклонил довод общества о том, что положения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации применяются только в случае, если налоговым органом будет доказан факт злоупотребления в налоговых правоотношениях, отметив, что согласно правовой позиции, выраженной в указанном постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, порядок, установленный этими законоположениями, применяется ко всем без исключения российским организациям, подпадающим под их действие, поскольку он направлен на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, а не на установление факта такого злоупотребления.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации своим определением отказал обществу в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для его пересмотра в порядке надзора.

По мнению заявителя, оспариваемые законоположения не отвечают требованиям формальной определенности, так как до принятия Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации постановления от 15 ноября 2011 года № 8654/11 практика их применения арбитражными судами была иной, не соответствуют правилам действия налогового закона во времени, поскольку применяются в истолковании Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации к правоотношениям, которые возникли до

принятия им данного постановления, а также не отвечают принципу соразмерности, поскольку, будучи направленными на противодействие злоупотреблениям в налоговых отношениях, применяются лишь на основании формального критерия и не позволяют учесть иные обстоятельства деятельности налогоплательщика, свидетельствующие об отсутствии намерения необоснованно минимизировать налогообложение; кроме того, оспариваемые законоположения в нарушение принципа равенства и международных стандартов борьбы с дискриминацией в сфере осуществления предпринимательской деятельности подлежат применению только к налогоплательщикам, имеющим контролируемую задолженность перед иностранными, но не перед российскими организациями.

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 (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П, от 16 июля 2012 года № 18-П, от 25 декабря 2012 года № 33-П, от 23 мая 2013 года № 11-П и от 2 июля 2013 года № 17-П).

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, налог – необходимое условие существования государства; в обязанности налогоплательщиков уплачивать законно установленные налоги и сборы воплощен публичный интерес всех членов общества, поэтому

государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества (Постановление от 17 декабря 1996 года № 20-П).

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). Определяя составляющие прибыли, признаваемой объектом обложения налогом на прибыль организаций, законодатель в статье 269 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрел особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам, исходя при этом не только из особенностей правовой природы долговых обязательств, но и из необходимости исключения такого правового порядка, при котором существует возможность посредством придания отношениям с иным экономическим содержанием формы долгового обязательства получить необоснованную налоговую выгоду.

2.1. 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 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 (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П).

В развитие приведенных положений Конституции Российской Федерации федеральный законодатель в статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации указал, что законодательство о налогах и сборах Российской Федерации основывается на признании равенства налогообложения и не допускает установление налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивающих или создающих препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций (пункты 1 и 4).

Как следует из содержания статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, в пункте 1 законодателем сформулированы общие, а в пунктах 2, 3 и 4 – специальные правила отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций. Для разграничения правоотношений, подпадающих под регулирование общей и специальных норм, федеральный законодатель ввел понятие «контролируемая задолженность перед иностранной организацией» и установил критерии для признания задолженности российской организации-налогоплательщика контролируемой.

Так, если налогоплательщик – российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации, то такая задолженность в целях

обложения налогом на прибыль организаций признается контролируемой задолженностью перед иностранной организацией (пункт 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации).

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что принцип равенства не исключает возможность установления различных правовых условий для различных категорий субъектов права, однако такие различия не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов (Постановление от 27 апреля 2001 года № 7-П, Определение от 14 декабря 2004 года № 451-О).

Выделяя категорию налогоплательщиков, подпадающих под специальные правила пунктов 2–4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, законодатель установил признаки, характеризующие данных лиц как субъектов налогообложения. Наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала, федеральный законодатель, как следует из указанных законоположений, исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, выражающейся в том числе через свойство аффилированности, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций.

2.2. Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно подчеркивал: в силу таких фундаментальных принципов, как верховенство права и юридическое равенство, вмешательство государства в отношения собственности не должно быть произвольным и нарушать равновесие между требованиями интересов общества и необходимыми условиями защиты основных прав личности, что предполагает разумную соразмерность между используемыми средствами и преследуемой целью, с тем

чтобы обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей и лицо не подвергалось чрезмерному обременению (постановления от 16 июля 2008 года № 9-П, от 31 января 2011 года № 1-П и от 12 мая 2011 года № 7-П).

Из содержания оспариваемых положений следует, что они не устанавливают прямого запрета на вычет процентов по долговым обязательствам. Вместе с тем в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации содержится дополнительное требование к размеру контролируемой задолженности, которому налогоплательщику нужно соответствовать, чтобы при исчислении налога на прибыль организаций включить во внереализационные расходы проценты по долговым обязательствам в полном объеме, что согласно разъяснению, содержащемуся в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2011 года № 8654/11, следует рассматривать как меру противодействия злоупотреблениям в налоговых правоотношениях.

С учетом изложенного нет оснований полагать, что оспариваемые законоположения в системе действующего правового регулирования могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя в указанном им аспекте.

Проверка же законности и обоснованности решений арбитражных судов, принятых на основе указанного постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в том числе в части их ретроспективного действия, к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации не относится (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, частью первой статьи 79, статьями 96 и 97 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 закрытого акционерного общества «Северсталь Менеджмент», 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.

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

№ 1579-О