



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой государственного унитарного предприятия «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга»

город Санкт-Петербург

31 марта 2022 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, Г.А.Гаджиева, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (пункт «а» части 2 и пункт «а» части 4) Конституции Российской Федерации, подпунктом «а» пункта 1 и пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47¹, 74, 84, 85, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились запрос Правительства Санкт-Петербурга и жалоба государственного унитарного предприятия «Топливо-

энергетический комплекс Санкт-Петербурга». Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителями законоположение.

Поскольку запрос и жалоба касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», соединил дела по этим обращениям в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Л.М.Жарковой, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций не подлежит амортизации имущество, приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств целевого финансирования; указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации.

1.1. Постановлением Правительства Санкт-Петербурга от 17 июня 2014 года № 486 была утверждена государственная программа Санкт-Петербурга «Комплексное развитие систем коммунальной инфраструктуры, энергетики и энергоснабжения в Санкт-Петербурге на 2015–2020 годы», в том числе подпрограмма 1 «Развитие и функционирование систем теплоснабжения Санкт-Петербурга». Соисполнителем подпрограммы 1 являлся Комитет по энергетике и инженерному обеспечению, а участником, в частности, государственное унитарное предприятие «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга» (далее – ГУП «ТЭК СПб»). Адресная инвестиционная программа утверждалась с привязкой к государственным программам и подпрограммам Санкт-Петербурга путем

указания кода соответствующей целевой статьи расходов бюджета. В рамках реализации инвестиционной программы Санкт-Петербургскими государственными казенными учреждениями заключались контракты, при этом казенные учреждения получали от Комитета по энергетике и инженерному обеспечению бюджетные инвестиции, которые использовались для строительства (реконструкции) объектов основных средств. Оплата происходила в пределах лимита финансирования на соответствующий год за счет целевой статьи расходов государственной программы. Объекты, созданные (реконструированные) Санкт-Петербургскими государственными казенными учреждениями по госпрограмме, распоряжениями Комитета имущественных отношений Санкт-Петербурга закреплялись на праве хозяйственного ведения за ГУП «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга». В частности, распоряжением Комитета имущественных отношений Санкт-Петербурга от 14 февраля 2017 года № 271-рз за ГУП «ТЭК СПб» закреплён объект – магистральная тепловая сеть (по улице Ворошилова от ТК-3 у проспекта Пятилеток до ТК-9 у улицы Бадаева).

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 (далее – Инспекция) на основании ее решения от 14 декабря 2018 года в соответствии со статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации в период с 14 декабря 2018 года по 9 августа 2019 года проведена выездная налоговая проверка ГУП «ТЭК СПб» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех видов налогов и сборов за период с 1 января 2015 года по 31 декабря 2017 года.

По итогам проверки решением Инспекции от 25 ноября 2019 года ГУП «ТЭК СПб» начислена недоимка по налогу на прибыль организации в размере 821 542 279 руб., пени по указанном налогу в размере 237 168 201,12 руб. и штраф в размере 20 289 625,01 руб. за совершение налогового правонарушения (в том числе по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации). Жалоба ГУП «ТЭК СПб» в Федеральную налоговую службу на указанное решение Инспекции была оставлена без удовлетворения.

Основанием для доначисления налога и привлечения к налоговой ответственности послужил вывод налогового органа о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в нарушение подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации – в результате учета в составе расходов по налогу на прибыль организаций за 2015–2017 годы сумм амортизации в отношении объектов основных средств, созданных за счет средств бюджета Санкт-Петербурга и переданных налогоплательщику в хозяйственное ведение распоряжениями Комитета имущественных отношений Санкт-Петербурга в общей сумме 4 107 711 396 руб.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 26 октября 2020 года, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 4 февраля 2021 года и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 20 мая 2021 года, ГУП «ТЭК СПб» отказано в удовлетворении заявления о признании недействительным указанного решения налогового органа.

Суды пришли к выводу, что, поскольку предприятие не несло фактических расходов по приобретению имущества, созданного собственником за счет средств целевого бюджетного финансирования и переданного ГУП «ТЭК СПб» безвозмездно, начисление амортизации по такому имуществу в силу подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации невозможно.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 2 сентября 2021 года налогоплательщику отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с указанием на то, что выводы судов с учетом установленных обстоятельств соответствуют правовой позиции, изложенной в пункте 33 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26 декабря 2018 года.

1.2. В запросе в Конституционный Суд Российской Федерации Правительство Санкт-Петербурга указывает на несоответствие Конституции Российской Федерации, ее статьям 8 (часть 2) и 57, как буквального смысла подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации, так и смысла, придаваемого ему сложившейся правоприменительной (в том числе судебной) практикой, отождествляющей государственное (муниципальное) имущество, полученное унитарным предприятием в хозяйственное ведение в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности на основании пункта 1 статьи 79 Бюджетного кодекса Российской Федерации, с имуществом, приобретенным (созданным) за счет бюджетных средств целевого финансирования, исчерпывающий перечень которых закреплен в подпункте 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению ГУП «ТЭК СПб», подпункт 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует статьям 2, 8 (часть 2), 19 (части 1 и 2), 34, 35 (части 1–3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования во взаимосвязи с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 и абзацем вторым пункта 1 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации и с учетом их истолкования в правоприменительной практике в силу своей неопределенности не позволяет однозначно определить возможность начисления унитарным предприятием амортизации имущества, полученного им в хозяйственное ведение (оперативное управление) от собственника, использовавшего бюджетные инвестиции в форме капитальных вложений для приобретения (создания) данного имущества (соответствующих объектов государственной (муниципальной) собственности).

Таким образом, с учетом статей 36, 74, 84, 85, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» подпункт 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса

Российской Федерации является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку на его основании для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организации решается вопрос о возможности амортизации имущества, полученного государственным (муниципальным) унитарным предприятием в хозяйственное ведение (оперативное управление) от собственника, использовавшего бюджетные инвестиции в форме капитальных вложений для приобретения (создания) данного имущества (соответствующих объектов государственной (муниципальной) собственности).

2. Установленная Конституцией Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57) имеет публично-правовой характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти, пониманием налогов в качестве элемента финансовой основы деятельности государства. Тем самым предполагается, что налоговые правоотношения основаны на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, а соответствующие органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 14 июля 2005 года № 9-П и др.).

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов, во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговая обязанность должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это предусмотрено законом, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания с обязанных лиц и одновременно правомерность деятельности

уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П, от 3 июня 2014 года № 17-П, от 6 июня 2019 года № 22-П, от 19 декабря 2019 года № 41-П и др.).

По смыслу статей 57, 71 (пункт «з») и 75 (часть 3) Конституции Российской Федерации 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 (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2009 года № 939-О-О).

При установлении конкретного налога федеральный законодатель, исходя из необходимости ясного и непротиворечивого урегулирования законом всех существенных элементов налогообложения, самостоятельно выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 1 июля 2015 года № 19-П, от 28 ноября 2017 года № 34-П, от 21 декабря 2018 года № 47-П и др.; определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 5 марта 2009 года № 468-О-О, от 19 июля 2016 года № 1485-О, от 24 ноября 2016 года № 2518-О, от 9 июля 2020 года № 1642-О и др.).

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 Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года № 13-П, от 11 ноября 1997 года № 16-П, от 27 мая 2003 года № 9-П, от 22 июня 2009 года № 10-П и др.).

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что в силу требования определенности правового регулирования, которое следует из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства, налоговые установления должны быть понятны субъектам соответствующих правоотношений из содержания конкретного нормативного положения или системы нормативных положений, находящихся в очевидной взаимосвязи. При этом конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают определение понятного и непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления от 22 июня 2009 года № 10-П и от 13 апреля 2016 года № 11-П). Это, однако, не исключает из правил налогообложения категорий, содержание которых в составе различных правоотношений определяет их корреспонденция с нормативно установленными критериями без полного перечисления элементов соответствующей категории, в том числе применительно к видам деятельности, со спецификой которых связаны особенности налогового обязательства. Конституционно-правовое требование определенности правового регулирования в такого рода случаях может быть обеспечено выявлением взаимосвязей среди правовых предписаний, в частности в судебном разъяснении их применения (постановления от 11 ноября 2003 года № 16-П, от 14 апреля 2008 года № 7-П, от 5 марта 2013 года № 5-П, от 23 мая 2013 года № 11-П и от 28 ноября 2017 года № 34-П; Определение от 20 мая 2021 года № 879-О). При этом, хотя все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов

законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации), это не снимает с него обязанности учитывать такие взаимосвязи.

3. 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. Исходя из неоднократно изложенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации 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 (постановления от 13 марта 2008 года № 5-П и 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 устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций (пункты 1 и 4).

Вместе с тем принцип равенства не исключает возможности 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 Конституционного Суда Российской Федерации от 27 апреля 2001 года № 7-П и Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2004 года № 451-О).

Дискреция, принадлежащая государству в установлении и прекращении налоговых обязанностей, не позволяет ему вводить несправедливые, дискриминационные различия среди налогоплательщиков и действовать вопреки критериям формальной определенности закона, принципам поддержания доверия к действиям властей, законного и справедливого налогообложения. В то же время налоговый закон в его экономических основаниях может быть ориентирован на разные характеристики экономически значимых объектов и обстоятельств хозяйственной деятельности (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 ноября 2020 года № 46-П).

3.1. Вводя в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации налог на прибыль организаций, федеральный законодатель признал объектом налогообложения прибыль, полученную налогоплательщиком (часть первая статьи 247); при этом прибылью для российских организаций по общему правилу являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (пункт 1 части второй статьи 247).

В свою очередь, в соответствии со статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 данного Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; расходами признаются любые затраты при условии, что они

произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (пункт 1).

При этом положения статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли и не допускают их произвольного применения (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 4 июня 2007 года № 320-О-П, от 29 мая 2018 года № 1125-О, от 29 октября 2020 года № 2387-О и др.).

Вместе с тем федеральным законодателем введен ряд ограничений, связанных с невозможностью учесть отдельные расходы или их часть для целей определения налогооблагаемой прибыли. Так, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает широкий перечень расходов, хотя и связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, но не учитываемых в целях налогообложения (статья 270). Для отдельных видов расходов федеральным законодателем предусмотрены ограничения по размеру, в пределах которого такие расходы могут быть учтены налогоплательщиком. В частности, для представительских расходов и части расходов на рекламу установлены специальные нормативы (предельные размеры в процентах), в рамках которых такие расходы могут быть учтены при исчислении и уплате налога на прибыль организаций (пункты 2 и 4 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, федеральный законодатель в пределах предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения определил порядок и условия учета доходов и расходов организации для целей исчисления и уплаты налога на прибыль, которые предполагают возможность установления отдельных ограничений в отношении отнесения на расходы части затрат налогоплательщика, хотя такие затраты и связаны с осуществлением им предпринимательской деятельности (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2021 года № 2643-О).

В соответствии со статьей 270 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы налога на прибыль организаций не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества (пункт 5). Такие расходы учитываются организацией в особом порядке, не в полном объеме в момент их осуществления, а в порядке амортизации (статьи 256–259³), который предполагает постепенное погашение стоимости приобретенного организацией амортизируемого имущества путем отнесения соответствующей части на расходы.

Для целей исчисления налога на прибыль организаций к расходам, связанным с производством и (или) реализацией, уменьшающим величину полученных доходов, отнесены, в частности, суммы начисленной налогоплательщиком амортизации (пункты 1 и 2 статьи 252, подпункт 3 пункта 2 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации).

Налоговый кодекс Российской Федерации формально не исключает возможности амортизации даже такого имущества, которое не было непосредственно приобретено организацией за счет полученных ею доходов от предпринимательской деятельности.

Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации амортизируемым имуществом в целях главы 25 данного Кодекса признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено данной главой) и используются им для извлечения дохода. Это позволяет на практике осуществлять амортизацию имущества, полученного организацией в виде вклада учредителя (участника) в уставный капитал организации или приобретенного (созданного) за счет вклада учредителя (участника) в уставный капитал.

3.2. Согласно пункту 1 статьи 113 ГК Российской Федерации и статье 2 Федерального закона от 14 ноября 2002 года № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» унитарным

предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником; в форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия; имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию.

Пункт 4 статьи 8 названного Федерального закона устанавливает случаи, когда могут быть созданы унитарные предприятия. Из их перечня следует, что создание публично-правовым образованием унитарного предприятия обусловлено необходимостью решения общественно значимых задач, в том числе в сферах естественных монополий, социально значимых отраслях национальной экономики.

Таким образом, государственные унитарные предприятия используют имущество в публично значимых целях. Данная особенность предопределяет особый способ и источники образования имущества унитарного предприятия, не характерные для частных субъектов предпринимательской деятельности.

Имущество государственного (муниципального) унитарного предприятия находится в государственной (муниципальной) собственности и принадлежит предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (абзац первый пункта 2 статьи 113 ГК Российской Федерации).

Государственное (муниципальное) унитарное предприятие, которому имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения, владеет, пользуется и распоряжается этим имуществом в пределах, определяемых в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (статья 294).

В соответствии с абзацем вторым пункта 1 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке,

установленном главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Исходя из места данной нормы в Налоговом кодексе Российской Федерации и в его статье 256, она не предполагает необходимость безусловной и не подлежащей какому-либо ограничению амортизации имущества, полученного унитарным предприятием. Во всяком случае, она сама по себе не должна давать основания налогоплательщикам воспринимать факт получения имущества в оперативное управление или хозяйственное ведение от собственника как предполагающий его амортизацию безотносительно к положениям пункта 2 данной статьи. Подпункт же 3 указанного пункта не дифференцирует имущество исходя из организационно-правовой формы налогоплательщика, придавая ключевое значение источнику финансирования приобретения (создания) амортизируемого имущества и его целевому характеру, и устанавливает изъятия только для случая приватизации (передачи в собственность физического и (или) юридического лица государственного (муниципального) имущества, статья 217 ГК Российской Федерации), т.е. смены собственника.

При этом вполне возможна ситуация, когда, будучи переданным от собственника унитарному предприятию, имущество не является приобретенным (созданным) за счет бюджетных средств целевого финансирования (например, оно создано другим унитарным предприятием, которое потом было ликвидировано в установленном законом порядке, а поступившее в казну имущество затем передано другому унитарному предприятию), т.е. абзац второй пункта 1 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в соотношении с оспариваемой нормой в любом случае не может рассматриваться как лишенный собственного нормативного содержания.

3.3. Одним из основных принципов бюджетной системы Российской Федерации является принцип адресности и целевого характера бюджетных средств, в соответствии с которым бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования (статья 38 Бюджетного кодекса

Российской Федерации). Это, однако, не означает, что любые бюджетные средства могут быть отнесены к бюджетным средствам целевого финансирования в смысле, в частности, оспариваемого положения Налогового кодекса Российской Федерации.

Бюджетный кодекс Российской Федерации предусматривает различные формы, в которых может быть осуществлено финансирование за счет бюджетных средств приобретения (создания) основных средств, предназначенных для конкретного государственного (муниципального) унитарного предприятия.

Так, согласно пункту 1 статьи 79 данного Кодекса в бюджетах бюджетной системы Российской Федерации, в том числе в рамках государственных (муниципальных) программ, могут предусматриваться бюджетные ассигнования на осуществление бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности в соответствии с решениями, указанными в пунктах 2 и 3 данной статьи.

Объекты капитального строительства, созданные в результате осуществления бюджетных инвестиций, или объекты недвижимого имущества, приобретенные в государственную (муниципальную) собственность в результате осуществления бюджетных инвестиций, закрепляются в установленном порядке на праве оперативного управления или хозяйственного ведения за государственными (муниципальными) учреждениями, государственными (муниципальными) унитарными предприятиями с последующим увеличением стоимости основных средств, находящихся на праве оперативного управления у государственных (муниципальных) учреждений либо на праве оперативного управления или хозяйственного ведения у государственных (муниципальных) унитарных предприятий, а также уставного фонда указанных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения, либо включаются в состав государственной (муниципальной) казны (пункт 1 статьи 79 названного Кодекса).

Бюджетные инвестиции на осуществление капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности, во всяком случае, требуют принятия правовых актов, предусматривающих механизм (порядок) их реализации, отражающих адресный характер бюджетного финансирования (например, государственные программы и подпрограммы развития систем коммунальной инфраструктуры, энергетики и энергоснабжения с адресными инвестиционными программами с перечнем объектов государственной (муниципальной) собственности, подлежащих строительству, приобретению или реконструкции).

Характеристика такого имущества, как приобретенного (созданного) за счет бюджетных средств целевого финансирования, для целей обложения налогом на прибыль государственных (муниципальных) унитарных предприятий должна определяться с учетом положений бюджетного законодательства и принятых для их реализации решений органов публичной власти, из которых явным и недвусмысленным образом следует, что бюджетные средства целевого финансирования расходовались на конкретные объекты именно для целей пополнения имущества унитарного предприятия. Поэтому положения налогового законодательства, в том числе оспариваемая норма, не позволяют налогоплательщикам и правоприменительным органам произвольно решать вопрос о возможности начисления амортизации для определенных объектов государственной (муниципальной) собственности, которые по общему правилу относятся к амортизируемому имуществу для целей начисления и уплаты налога на прибыль.

В частности, это касается недопустимости как расширительного, так и ограничительного истолкования понятия бюджетных средств целевого финансирования.

Пункт 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации, определяя перечень имущества, не подлежащего амортизации, наряду с имуществом, приобретенным (созданным) за счет бюджетных средств целевого финансирования (подпункт 3 этого пункта), отдельно указывает

имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 14, 19, 22, 23 и 30 пункта 1 статьи 251 данного Кодекса, а также имущество, указанное в подпункте 6 и 7 пункта 1 статьи 251 данного Кодекса (подпункт 7 пункта 2 статьи 256 данного Кодекса). Соответственно, исходя из смысла определения имущества, не подлежащего амортизации (пункт 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации), не предполагается использование для целей уяснения понятия бюджетных средств целевого финансирования (подпункт 3 пункта 2 статьи 256) перечня средств целевого финансирования, содержащегося в подпункте 14 пункта 1 статьи 251 данного Кодекса, к которому сделана прямая отсылка в подпункте 7 пункта 2 статьи 256, исключающем из-под амортизации имущество, приобретенное (созданное) за счет средств целевого финансирования.

Использование данного перечня одновременно для целей определения понятия бюджетных средств целевого финансирования, указанных в подпункте 3 пункта 2 статьи 256 данного Кодекса, сделало бы бессмысленным включение нормы этого подпункта в Налоговый кодекс Российской Федерации, поскольку его содержание в таком случае полностью бы поглощалось подпунктом 7 пункта 2 статьи 256.

Сказанное не исключает, что по своему содержанию подпункты 3 и 7 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации частично дублируются – в части средств, являющихся бюджетными и при этом перечисленных в подпункте 14 пункта 1 статьи 251 данного Кодекса.

При этом, принимая решение о том, что для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций не подлежит амортизации имущество, приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств целевого финансирования, федеральный законодатель имел разумные основания исходить из того, что если имущество, приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств, получено налогоплательщиком целевым образом, то фактически произойдет частичный возврат выделенных бюджетных средств вследствие уплаты налога на прибыль в большем размере, чем если бы

начислялась амортизация для такого имущества. В свою очередь, согласно пункту 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации сумма налога на прибыль организаций, на размер которой влияет возможность амортизации, зачисляется преимущественно в бюджеты субъектов Российской Федерации.

С учетом изложенного конституционным принципам справедливости и соразмерности налогообложения при решении вопроса о возможности амортизации имущества, полученного государственным (муниципальным) унитарным предприятием в хозяйственное ведение (оперативное управление) от собственника, использовавшего бюджетные инвестиции в форме капитальных вложений для приобретения (создания) данного имущества, соответствует подход, когда в случае долевого участия в финансировании создания соответствующего имущества самого унитарного предприятия для той части стоимости имущества, которая создана за счет его средств, возможность амортизации во всяком случае не утрачивается. С этим подходом согласуется содержащееся в Налоговом кодексе Российской Федерации регулирование, которое не исключает возможности амортизации имущества, созданного с использованием бюджетных средств целевого финансирования, однако фактически ограничивает данное право той частью имущества, которая создана налогоплательщиком за счет иных средств (пункт 1 статьи 257).

Таким образом, вопрос об амортизации того или иного имущества, созданного с участием публично-правового образования, разрешается налогоплательщиками и правоприменительными органами применительно к конкретному имуществу исходя из особенностей выделения бюджетных средств на его приобретение и их доли в расходах на его приобретение, с учетом действующего правового регулирования.

4. Вытекающее из статьи 126 Конституции Российской Федерации правомочие Верховного Суда Российской Федерации давать разъяснения по вопросам судебной практики направлено на поддержание единообразия в толковании и применении норм права и является одним из элементов

конституционного механизма охраны единства и непротиворечивости российской правовой системы, который основан на предписаниях статей 15 (часть 1), 17, 18, 19 и 120 Конституции Российской Федерации (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 2013 года № 29-П).

Верховный Суд Российской Федерации в рамках обобщения судебной практики по рассматриваемому вопросу отметил, что в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации не подлежат амортизации основные средства, приобретенные публично-правовым образованием в казну и впоследствии переданные унитарному предприятию (пункт 33 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018)).

Таким образом, Верховный Суд Российской Федерации фактически пришел к выводу, что к бюджетным средствам целевого финансирования, в частности, относятся бюджетные средства, израсходованные получателями бюджетных средств на цели приобретения в казну основных средств, а следовательно, при их последующей передаче унитарному предприятию у последнего не возникает права на их амортизацию в силу подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации.

Как свидетельствуют имеющиеся в распоряжении Конституционного Суда Российской Федерации материалы, данная позиция также отражена в письмах Министерства финансов Российской Федерации (в частности, от 12 ноября 2015 года № 03-03-06/4/65313, от 10 декабря 2015 года № 03-03-06/1/72342, от 4 марта 2016 года № 03-03-06/3/12679, от 21 февраля 2017 года № 03-03-06/1/9856, от 22 января 2019 года № 03-03-06/3/2904, от 13 мая 2020 года № 03-03-06/1/38541) и Федеральной налоговой службы (информация Федеральной налоговой службы от 9 августа 2018 года и др.), изданных как до, так и после утверждения указанного Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации.

Данное уполномоченными государственными органами толкование оспариваемого законоположения о необходимости исключения налогоплательщиком из состава амортизируемого имущества основных средств, приобретенных (созданных) собственником в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений в объекты государственной собственности и переданных государственному (муниципальному) унитарному предприятию в хозяйственное ведение (оперативное управление), т.е. за счет бюджетных средств целевого финансирования, само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков – унитарных предприятий, поскольку, будучи принятым в рамках действующего правового регулирования, оно учитывает особенности их статуса, ведения ими экономической деятельности и отсутствие собственных расходов на приобретение (создание) такого имущества.

Между тем Министерством финансов Российской Федерации в ряде писем (от 27 мая 2019 года № 03-03-06/3/38350, от 26 февраля 2020 года № 03-03-06/1/13648 и от 1 декабря 2020 года № 03-03-06/3/104762), на которые ссылаются заявители, давались разъяснения о том, что унитарное предприятие в отношении имущества, полученного в качестве увеличения уставного фонда, созданного (приобретенного) за счет бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности, выделенных собственником данного имущества, вправе начислять амортизацию для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке (не учитывая такое имущество при определении налоговой базы по данному налогу на основании подпунктов 3 и 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку унитарные предприятия не поименованы в перечне получателей бюджетных средств целевого финансирования).

Ранее Конституционный Суд Российской Федерации в связи с оценкой конституционности пункта 8 статьи 75 и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации отмечал, что

данные нормы в системе действующего правового регулирования не предполагают уклонения финансовых, налоговых органов и других уполномоченных органов государственной власти от дачи по запросам налогоплательщиков письменных разъяснений о порядке применения законодательства о налогах и сборах (Постановление от 28 ноября 2017 года № 34-П).

Вместе с тем суды в деле ГУП «ТЭК СПб» пришли к выводу, что имевшая место в спорных налоговых периодах и на момент рассмотрения дела правоприменительная практика, в том числе практика Верховного Суда Российской Федерации по соответствующему вопросу, позволяла с определенностью разрешить вопрос о возможности амортизации конкретного имущества, приобретенного (созданного) собственником в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений и переданного налогоплательщику в хозяйственное ведение, на основе решений органов публичной власти.

Оценка же выводов судов о степени существенности тех или иных обстоятельств для разрешения заявленных в конкретном деле требований не может быть дана Конституционным Судом Российской Федерации, который в силу статьи 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» при осуществлении конституционного судопроизводства воздерживается от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов.

5. Таким образом, подпункт 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречит Конституции Российской Федерации, поскольку, по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования, он предполагает необходимость исключения налогоплательщиком – государственным (муниципальным) унитарным предприятием из состава амортизируемого имущества – для целей начисления и уплаты налога на прибыль организации – объектов государственной (муниципальной) собственности,

приобретенных (созданных) собственником в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений и переданных ему в хозяйственное ведение (оперативное управление), на основе решений органов публичной власти, только при условии, что из таких решений явным и недвусмысленным образом следует, что бюджетные средства расходовались на конкретные объекты именно для целей пополнения имущества унитарного предприятия и только в той части стоимости имущества, в какой в его создании не были использованы средства самого унитарного предприятия.

При этом федеральный законодатель не лишен возможности в пределах дискреционных полномочий и с учетом целей государственной экономической и социальной политики (экономическая эффективность, рациональность, сокращение расходов граждан и организаций на коммунальные ресурсы и др.) внести соответствующие изменения и дополнения в подпункт 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе в части видов имущества, которые не подлежат амортизации. При этом такие уточнения могут относиться, в частности, к имуществу определенного назначения, если допустимость снижения для налогоплательщиков, владеющих и пользующихся таким имуществом, реального размера налогообложения путем амортизации такого имущества оправдана публично значимыми целями.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47¹, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 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 подпункт 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации, поскольку, по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования, он предполагает

необходимость исключения налогоплательщиком – государственным (муниципальным) унитарным предприятием из состава амортизируемого имущества – для целей начисления и уплаты налога на прибыль организации – объектов государственной (муниципальной) собственности, приобретенных (созданных) собственником в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений и переданных ему в хозяйственное ведение (оперативное управление), на основе решений органов публичной власти, только при условии, что из таких решений явным и недвусмысленным образом следует, что бюджетные средства расходовались на конкретные объекты именно для целей пополнения имущества унитарного предприятия и только в той части стоимости имущества, в какой в его создании не были использованы средства самого унитарного предприятия.

2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

3. Правоприменительные решения, вынесенные по делу с участием государственного унитарного предприятия «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга» на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий.

4. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 13-П