

по делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

Постановление · № 20-П · от 23.12.2009 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем

Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

город Санкт-Петербург 23 декабря 2009 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего - судьи

О.С.Хохряковой, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, С.Д.Князева, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Ю.Д.Рудкина, А.Я.Сливы, В.Г.Ярославцева,

с участием представителя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - судьи Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А.А.Маковской, постоянного представителя

Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации А.Н.Харитоновой,

представителя Совета Федерации - доктора юридических наук Е.В.Виноградовой,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 86, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явился запрос Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое в запросе законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Л.О.Красавчиковой, объяснения представителей сторон, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. В соответствии с абзацем пятым подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1 и (или) подпунктом 8 пункта 1 статьи 164 данного Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы, если иное не предусмотрено пунктами 2 и 3 статьи 165 данного Кодекса, помимо иных документов, перечисленных в пункте 1 той же статьи, в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, наряду с выпиской банка (ее копией), подтверждающей фактическое поступление выручки от покупателя товара (припасов), представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж.

Конституционность названного законоположения оспаривается Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в порядке статьи 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации в связи с находящимся в его производстве заявлением ООО "Лесозэкспортная компания АСВ" о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Красноярского края от 20 декабря 2007 года, которым обществу было отказано в удовлетворении требования о признании частично недействительным вынесенного по результатам камеральной налоговой проверки решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 17 по Красноярскому краю от 4 сентября 2007 года N 1461.

1.1. 25 ноября 2006 года ООО "Лесозэкспортная компания АСВ" (продавец) и австралийская компания "Vieland PTY Limited" (покупатель) заключили экспортный договор на поставку профильных деталей из древесины. Оплата поставленного товара была произведена с личного счета директора компании-покупателя, что было предусмотрено дополнительным соглашением к договору. 19 апреля 2007 года ООО "Лесозэкспортная компания АСВ" представило в налоговый орган декларацию по налогу на добавленную стоимость за март 2007 года, приложив к ней комплект документов для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов при реализации товаров на экспорт по указанному договору на сумму 506 036 рублей и налоговых вычетов в размере 62 093 рубля. Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 17 по Красноярскому краю от 4 сентября 2007 года N 1461, вынесенным на основании составленного по результатам камеральной налоговой проверки акта от 2 августа 2007 года N 1006, применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость признано необоснованным, в возмещении заявленной суммы налога налогоплательщику отказано и он привлечен к налоговой ответственности.

Арбитражный суд Красноярского края решением от 20 декабря 2007 года отказал ООО "Лесозэкспортная компания АСВ" в удовлетворении требования об отмене решения налогового органа, указав, в частности, что налогоплательщик не представил в числе документов, необходимых для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов, договор поручения по оплате за товар, заключенный покупателем товара непосредственно с лицом, фактически перечислившим денежные средства на счет продавца, и что копия дополнительного соглашения к договору поставки, предусматривающего возможность оплаты поставленного товара директором компании-покупателя, не является достаточным подтверждением обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в соответствии с требованиями статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации. Определением Третьего арбитражного апелляционного суда от 12 февраля 2008 года апелляционная жалоба ООО "Лесозэкспортная компания АСВ" на решение суда первой инстанции была возвращена. В кассационном порядке данное решение не пересматривалось. Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 октября 2008 года дело передано в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра решения Арбитражного суда Красноярского края в порядке надзора.

По мнению Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, положение абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, возлагающее на налогоплательщика в целях получения права на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость обязанность представления подлинника договора поручения, заключенного между иностранным покупателем товара и лицом, фактически перечислившим денежные средства на счет продавца, и тем самым устанавливающее в качестве условия обоснованности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0 процентов принятие исполнения лишь по одному из предусмотренных российским гражданским законодательством видов сделок (договору поручения), что исключает возможность подтверждения фактического поступления денежных средств на счет продавца иными способами, не соответствует статьям 1 (часть 1), 4 (части 1 и 2), 8, 15 (части 1 и 4), 17 (части 1 и 2), 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 3), 55 (часть 3), 57 и 67 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации.

1.2. Согласно статьям 74, 101 и 102 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление только по предмету, указанному в запросе суда, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению и которая применена либо подлежит применению в рассматриваемом этим судом конкретном деле, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых нормативных положений, так и смысл, придаваемый им сложившейся правоприменительной практикой.

Таким образом, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу является абзац пятый подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в части, предусматривающей в качестве необходимого условия подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, представление (в числе иных документов согласно установленному перечню) договора поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенного между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж.

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).

В силу конституционного принципа верховенства закона (статья 4, часть 2; статья 15, части 1 и 2, Конституции Российской Федерации) и вытекающего из него принципа основанности на законе деятельности органов исполнительной власти налоговые органы также нуждаются в законодательной основе для своей деятельности. Именно связанностью налоговых органов законом, как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2003 года N 12-П, объясняется избранный законодателем вариант детального урегулирования порядка реализации права налогоплательщиков на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость непосредственно в Налоговом кодексе Российской Федерации, что соответствует Конституции Российской Федерации, а обязательность представления в налоговые органы документов согласно установленному перечню для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов по данному налогу, вытекающая из смысла положений пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, не нарушает конституционные права налогоплательщиков.

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что согласно ранее выраженной им в Постановлении от 27 апреля 2001 года N 7-П правовой позиции, которая в полной мере может быть распространена на сферу налоговых правоотношений, федеральный законодатель, осуществляя соответствующее правовое регулирование, обязан, по смыслу статей 8 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации, исходить не только из публичных интересов государства, связанных с его экономической безопасностью, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений и внешнеэкономической деятельности.

При этом необходимо учитывать, что Конституция Российской Федерации, гарантируя каждому свободу экономической деятельности (статья 8, часть 1), а также право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1) на основе юридического равенства (статья 19, части 1 и 2), предопределяет тем самым правовое положение участников гражданского оборота, реализующих свои права в соответствии с имеющими конституционное значение принципами

гражданского законодательства, предполагающими равенство, автономию воли и имущественную самостоятельность участников гражданско-правовых отношений, недопустимость произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, с тем чтобы соблюдалась соразмерность между требованиями интересов общества и необходимыми условиями защиты основных прав личности и обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей.

3. Закрепление в подпункте 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации требования о представлении налогоплательщиком в налоговый орган выписки банка (копии выписки) в качестве документа, подтверждающего фактическое поступление на его счет в российском банке выручки от реализации товара (припасов) иностранному лицу, обусловлено не только вытекающей из статьи 57 Конституции Российской Федерации и предусмотренной в пункте 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации обязанностью налоговых органов осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, включая контроль за полнотой исчисления налогов при совершении внешнеторговых сделок.

Данное требование направлено также на обеспечение реализации предписаний главы 3 Федерального закона от 10 декабря 2003 года N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" о репатриации резидентами, осуществляющими внешнеторговую деятельность, иностранной валюты и валюты Российской Федерации, причитающейся за переданные нерезидентам товары. Механизм предоставления ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и возмещения налога в данном случае служит экономическим стимулом к соблюдению резидентами требований валютного законодательства. Соответственно, с точки зрения валютного законодательства значение имеет лишь основание платежа - внешнеторговый контракт, что позволяет идентифицировать поступивший на счет в российский уполномоченный банк платеж как экспортную выручку. Каких-либо специальных условий относительно гражданско-правовых оснований возложения исполнения соответствующего гражданско-правового обязательства на плательщика - третье лицо названный Федеральный закон не содержит.

3.1. Подпункт 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до 1 января 2006 года, предусматривал представление в налоговый орган только выписки банка (ее копии), подтверждающей фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя товара (припасов) на счет налогоплательщика в российском банке, что порождало неоднозначную правоприменительную практику относительно возможности возмещения налогоплательщику сумм налога на добавленную стоимость и применения ставки 0 процентов в случаях получения выручки за экспортируемый товар от третьего лица, не являющегося стороной по договору, поскольку, с одной стороны, выписка банка в таком случае не подтверждала поступление выручки от покупателя - иностранного лица, а с другой стороны, статья 165 Налогового кодекса Российской Федерации не содержала запрета на оплату экспортируемого налогоплательщиком товара третьими лицами по поручению покупателя.

Дополнение подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации абзацем пятым, обязывающим налогоплательщика при поступлении на его счет выручки от реализации товара (припасов) иностранному лицу от третьего лица представлять в налоговый орган наряду с выпиской банка (ее копией) договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж, с очевидностью свидетельствует о стремлении федерального законодателя исключить подобную неопределенность. Вместе с тем, как и всякая специальная норма, которая вводится в условиях уже действующего гражданско-правового регулирования соответствующих отношений, норма абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, регулируя налоговые отношения, должна не только опираться на преследуемую законодателем цель и охраняемый ею публичный интерес, но и быть адекватной этой цели.

3.2. Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, нормы налогового

законодательства - исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений - должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства (Постановление от 14 июля 2003 года N 12-П, определения от 4 апреля 2006 года N 98-О и от 13 июня 2006 года N 319-О), в том числе с Гражданским кодексом Российской Федерации, предусматривающим возможность использования и других, помимо договора поручения, гражданско-правовых средств для урегулирования отношений, возникающих в связи с осуществлением оплаты за поставленный товар (припасы), в частности для подтверждения фактического поступления денежных средств на счет продавца.

Налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т. е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. С учетом этого в пункте 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации. Тем самым предполагается наличие в налоговом законодательстве норм, реализация которых находится в зависимости от правового регулирования, содержащегося в иных отраслях законодательства (в том числе от гражданско-правового регулирования соответствующих отношений, в частности с точки зрения их налоговых последствий), и не исключается наличие норм, использующих понятия других отраслей законодательства в собственно налоговом смысле.

В данном случае имеющая императивный характер норма абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, по своему буквальному смыслу, обуславливает наступление специальных налоговых последствий фактического поступления выручки от реализации товаров (припасов) иностранному лицу, если эта выручка поступила на счет налогоплательщика в российском банке от третьего лица, необходимостью представить в качестве доказательства этого именно и только договор поручения, который не имеет ни специального терминологического значения для применения исключительно в целях налогообложения, ни значения термина межотраслевого характера, но обладает самостоятельным юридическим значением в гражданско-правовой сфере.

Так, согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации по договору поручения одна сторона обязуется совершить от имени и за счет другой стороны определенные юридические действия (статья 971); договор поручения опосредует отношения представительства, а сделка, совершенная представителем от имени другого лица (представляемого), непосредственно создает, изменяет и прекращает гражданские права и обязанности представляемого (статья 182); кроме того, исполнение обязательства может быть возложено должником на третье лицо, если из закона, иных правовых актов, условий обязательства или его существа не вытекает обязанность должника исполнить обязательство лично; в этом случае кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника третьим лицом (пункт 1 статьи 313).

Возложение исполнения обязательства на третье лицо - поскольку каких-либо других специальных ограничений для него федеральный законодатель не устанавливает - может опираться на совершенно различные юридические факты, лежащие в основе взаимоотношений между самостоятельными субъектами гражданского оборота и подлежащие оценке исходя из предусмотренных гражданским законодательством оснований возникновения прав и обязанностей (пункт 1 статьи 8 ГК Российской Федерации), т. е. исполнение большинства обязательств, возникающих из поименованных в Гражданском кодексе Российской Федерации договоров и иных юридических фактов, может быть произведено третьим лицом, которое действует как

самостоятельный субъект, от собственного имени.

Следовательно, положение абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не только придает юридическое значение самому факту зачисления экспортной выручки на счет налогоплательщика в российском банке, но и - указывая именно и только на договор поручения - косвенно регламентирует в рамках императивных требований налогового законодательства сами отношения, явившиеся основанием для зачисления выручки на счет налогоплательщика.

В результате рассогласованности с действующим гражданско-правовым регулированием - в нарушение принципа юридического равенства, закрепленного статьей 19 (часть 1) Конституции Российской Федерации, - исключается возможность подтверждения налогоплательщиком фактического поступления выручки на его счет от третьего лица альтернативными способами (какими-либо иными документами, имеющимися у налогоплательщика и могущими служить доказательствами фактического поступления экспортной выручки именно от иностранного покупателя товара).

Такое ограничение по формальному признаку выбора способов подтверждения поступления на счет налогоплательщика выручки от реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, ставит под угрозу осуществление эффективной судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при принятии решения о правомерности либо неправомерности отказа в предоставлении ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, поскольку такая защита не может быть обеспечена без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые в соответствии с налоговым законодательством должны учитываться при решении вопроса о возможности предоставления указанной налоговой ставки.

3.3. Таким образом, положение абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации допускает чрезмерное вмешательство государства в сферу экономической деятельности, не отвечает принципам справедливости, равенства и соразмерности, которые должны соблюдаться при ограничении в конституционно значимых целях свободы договора, свободного использования гражданами своих способностей для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, с тем чтобы обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей и лицо не подвергалось чрезмерному обременению, к которому приводит необоснованное ограничение возможности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, а потому не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статье 34 (часть 1) во взаимосвязи со статьями 19 (части 1 и 2) и 57.

Соответственно, принимая во внимание, что само по себе возложение на налогоплательщика - в целях осуществления предусмотренного пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость - обязанности подтверждения фактического поступления на его счет в российском банке выручки от реализации товаров (припасов) иностранному лицу, в том числе в случае, если эта выручка поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, не противоречит Конституции Российской Федерации, федеральному законодателю необходимо - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом настоящего Постановления - установить надлежащий правовой механизм реализации данной обязанности.

В свою очередь, налогоплательщики - впредь до внесения в законодательство соответствующих изменений - не освобождаются от обязанности представления необходимых доказательств (которым может служить и договор поручения), позволяющих идентифицировать поступивший платеж как экспортную выручку от реализации конкретного товара в порядке, определяемом с учетом настоящего Постановления.

Исходя из изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 79,

80, 100 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

1. Признать абзац пятый подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в части, предусматривающей в качестве необходимого условия подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, представление (в числе документов согласно установленному перечню) исключительно договора поручения по оплате за данный товар (припасы), заключенного между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж, и тем самым не допускающей возможности представления иных доказательств фактического поступления указанной выручки на счет налогоплательщика, не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 57.

2. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

3. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете" и "Собрании законодательства Российской Федерации". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд

Российской Федерации

N 20-П