

По жалобе общества с ограниченной ответственностью "Производственная фирма "ЛАГОМ" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации

Определение · № 98-О · от 04.04.2006 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобе общества с ограниченной ответственностью

"Производственная фирма "ЛАГОМ" на нарушение

конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 165

Налогового кодекса Российской Федерации

город Москва 4 апреля 2006 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей

Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева,

М.И.Клеандрова, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина,

Н.В.Селезнева, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи С.М.Казанцева, проводившего на основании

статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации"

предварительное изучение жалобы ООО "Производственная фирма "ЛАГОМ",

у с т а н о в и л:

1. ООО "Производственная фирма "ЛАГОМ". в своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации оспаривает конституционность пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы необходимо представить указанные в данном пункте документы, свидетельствующие о реализации товаров, перемещаемых в таможенном режиме экспорта.

Как следует из представленных материалов, решением заместителя руководителя инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Советскому административному округу города Омска от 22 сентября 2003 года ООО "Производственная фирма "ЛАГОМ" было отказано в возмещении налога на добавленную стоимость в связи с тем, что поступившие на счет общества денежные средства от оплаты банком-векселедателем векселей, выраженных в рублях, полученных обществом от иностранных покупателей за поставленные этим покупателям товары по контрактам с ними, налоговый орган не признал экспортной выручкой. Решением Арбитражного суда Омской области, оставленным без изменения арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении заявленных ООО "Производственная фирма "ЛАГОМ" требований о признании решения налоговой инспекции недействительным было отказано. Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора принятых нижестоящими арбитражными судами решений отказал.

По мнению заявителя, пункт 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 8 (часть 2), 15 (части 1 и 2), 19 (части 1 и 2), 35 (части 1 и 3), 46 (часть 1), 55 и 57, поскольку ограничивает возможность налогоплательщика, получившего оплату товара векселем, плательщиком по которому является третье лицо - резидент Российской Федерации, подтвердить обоснованность применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость документами, свидетельствующими в совокупности о факте реального поступления выручки от иностранного покупателя товара по контракту с ним на

счет налогоплательщика в российском банке, чем нарушает принципы всеобщности налогообложения, определенности норм налогового законодательства, право на судебную защиту и ограничивает суд в возможности выбора способов доказывания поступления на счет налогоплательщика выручки от реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта. Заявитель утверждает, что неопределенность положений пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не позволяет налогоплательщикам, получившим оплату векселями, - в отличие от налогоплательщиков, получивших оплату товара в денежной форме, другим товаром в случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций либо без оплаты в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле, - реализовать предоставленное им налоговым законодательством право на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, что приводит к неравенству налогообложения и нарушению конституционного принципа равенства всех перед законом и судом.

2. Статья 57 Конституции Российской Федерации предписывает каждому платить законно установленные налоги и сборы. Главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации установлена обязанность организаций и индивидуальных предпринимателей уплачивать налог на добавленную стоимость, который отнесен к категории федеральных налогов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации, налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов. При реализации товаров на экспорт право налогоплательщика на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость возникает в силу заключения сделки с иностранным контрагентом, обязанность по уплате налога на добавленную стоимость у которого отсутствует. Следовательно, сумма налога, уплаченная контрагентом налогоплательщика на территории Российской Федерации, не включается в стоимость товара, отправляемого на экспорт, и должна быть возмещена налогоплательщику из бюджета.

Данные положения Налогового кодекса Российской Федерации не нарушают конституционные права налогоплательщиков, они направлены на стимулирование развития внешнеторгового оборота и создание наиболее выгодных и благоприятных условий для совершения экспортных сделок.

3. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2003 года N 12-П по делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" указал, что в сфере налоговых правоотношений нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с диспозитивными нормами гражданского законодательства.

Осуществление оплаты товара по экспортной сделке с помощью векселя не противоречит Конвенции ООН от 11 апреля 1980 года о договорах международной купли-продажи товаров, Конвенции от 7 июня 1930 года, устанавливающей Единообразный закон о переводном и простом векселе, а также Гражданскому кодексу Российской Федерации. Статья 164 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющая случаи и условия налогообложения по налоговой ставке 0 процентов, также не ограничивает налогоплательщиков в возможности расчетов векселями и не ставит право на возмещение налога на добавленную стоимость в зависимость от формы или средства расчетов между участниками экспортной сделки.

Вопрос об использовании различных форм расчетов плательщиками налога на добавленную стоимость уже был предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации (Постановление от 20 февраля 2001 года N 3-П по делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость", определения от 8 апреля 2004 года N 169-О по жалобе ООО "Пром Лайн", от 4 ноября 2004 года N 324-О по ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об

официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года N 169-О). Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, исчисление подлежащей взносу в бюджет суммы налога на добавленную стоимость не зависит от формы расчетов между продавцом и покупателем, поскольку основано на общем правиле определения добавленной стоимости как разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат на их производство и реализацию, не обусловленном какими-либо особенностями отношений между хозяйствующими субъектами; единый порядок исчисления налога на добавленную стоимость при использовании налогоплательщиком любых законных форм реализации товаров (работ, услуг) - путем обмена одних товаров на другие, при уступке права требования и т. п., будучи одним из существенных элементов налогообложения, обеспечивает единообразное понимание положения о фактически уплаченных поставщикам суммах налога. Ограничительное толкование данного положения (как оплаты только денежными средствами поставленных товаров и в составе их цены - предъявленной суммы налога) вступило бы в противоречие с правилом определения добавленной стоимости и создало бы правовую неопределенность, что недопустимо. Данная правовая позиция может быть применена к отношениям, регулируемым положениями пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации указал, что произведенные налогоплательщиком расходы на оплату начисленных сумм налога должны обладать характером реальных затрат; не осуществив реальные затраты на оплату начисленных сумм налога, налогоплательщик не может обладать правом уменьшать общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, на сумму налога, начисленную ему поставщиками.

Гражданское законодательство относит вексель к ценным бумагам (статья 143 ГК Российской Федерации). Вексель содержит простое и ничем не обусловленное обещание векселедателя (простой вексель) или его предложение другому лицу (переводный вексель) уплатить указанную в нем сумму в обусловленный срок (статьи 1 и 75 Положения о переводном и простом векселе). В зависимости от цели передачи вексель может использоваться в качестве способа оформления договора займа (статья 815 ГК Российской Федерации), в качестве предмета договора купли-продажи, как средство расчетов с контрагентами. Поскольку вексель характеризуется абстрактностью закрепленного в нем обязательства (т. е. независимостью от основания его выдачи), то сама по себе передача векселя, в том числе для расчета за реализованный экспортеру товар, не может отождествляться с получением выручки от реализации данного товара, а получение векселя порождает вексельное правоотношение, которое не обязывает экспортера предъявлять вексель к оплате векселедателя, а денежные средства, причитающиеся по векселю, могут быть не зачислены на его счет в российском банке. По смыслу приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации расчеты с помощью векселя предоставляют налогоплательщику право получить возмещение налога на добавленную стоимость лишь при условии поступления денежных средств в счет оплаты экспортной сделки на банковский счет налогоплательщика.

В соответствии с пунктом 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации такое поступление денежных средств от иностранного лица на счет налогоплательщика должно подтверждаться выпиской (копией выписки) банка. Однако при поступлении денежных средств вследствие исполнения обязательства по векселю выписка банка отражает лишь приход денежных средств на счет экспортера от лиц, оплативших вексель. Сама по себе выписка банка не отражает то обстоятельство, что оплата векселя произведена в счет оплаты товара по конкретной экспортной сделке. Следовательно, в случае расчетов по экспортной сделке с помощью векселя помимо выписки банка налогоплательщик имеет право и обязан представить и другие документы, подтверждающие получение платы за товар (услуги).

Таким образом, оспариваемые заявителем положения пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса

Российской Федерации не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы граждан и принцип равенства всех перед законом и судом.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктами 2 и 3 части первой статьи 43, частью первой статьи 79 и статьей 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

о п р е д е л и л:

1. Положения пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не могут рассматриваться как исключающие применение налоговой ставки 0 процентов при осуществлении расчетов по экспортным сделкам с помощью векселя, плательщиком по которому является третье лицо - резидент Российской Федерации, если представленные налогоплательщиком документы свидетельствуют о поступлении денежных средств в счет оплаты товара по экспортной сделке на счет плательщика налога на добавленную стоимость.

В силу статьи 6 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" конституционно-правовой смысл указанных законоположений, выявленный в настоящем Определении на основании правовых позиций, сформулированных Конституционным Судом Российской Федерации в сохраняющих свою силу решениях, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

2. Признать жалобу общества с ограниченной ответственностью "Производственная фирма "ЛАГОМ" не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявителем вопроса не требуется вынесение предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления.

3. Правоприменительные решения, вынесенные в отношении общества с ограниченной ответственностью "Производственная фирма "ЛАГОМ" на основании положений пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, подлежат пересмотру, если для этого нет других препятствий.

4. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данной жалобе окончательно и обжалованию не подлежит.

5. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель

Конституционного Суда

Российской Федерации В.Д.Зорькин

Судья-секретарь

Конституционного Суда

Российской Федерации Ю.М.Данилов

N 98-О