

По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус"

Постановление · № 19-П · от 01.07.2015 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи

с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус"

город Санкт-Петербург 1 июля 2015 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, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47-1, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ООО "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

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

у с т а н о в и л:

1. В соответствии с положением подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

1.1. Оспаривающее конституционность названного законоположения ООО "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус", осуществлявшее предпринимательскую деятельность в виде оптовой торговли, заключало договоры поставки товаров с отсрочкой платежа и при этом страховало риск неисполнения договорных обязательств покупателями. В 2008 году общество осуществляло отгрузку товаров покупателям и исчисляло и уплачивало в бюджет налог на добавленную стоимость с указанных операций в полном объеме. Поскольку в установленные договорами сроки товар покупателями оплачен не был, страховая компания, в которой был застрахован риск неисполнения договорных обязательств покупателями, в 2010 году предоставила ООО "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус" страховую выплату.

Налоговый орган, установив в ходе выездной налоговой проверки, что ООО "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус" вопреки требованию подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса

Российской Федерации не увеличило налоговую базу по налогу на добавленную стоимость за 2010 год на сумму полученной им страховой выплаты, вынес решение о привлечении общества к налоговой ответственности, доначислил ему соответствующие суммы налога, а также начислил пени и штраф.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 30 декабря 2013 года, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 31 марта 2014 года и Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 июля 2014 года, заявителю было отказано в признании указанного решения налогового органа недействительным. Суды исходили из того, что увеличение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость в связи с реализацией налогоплательщиком товаров на сумму полученного им от страховой компании страхового возмещения должно осуществляться им в силу прямого указания подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации, причем не имеет юридического значения тот факт, что налогоплательщик уже исчислил (уплатил) в полном объеме налог на добавленную стоимость с операций по реализации товара после его отгрузки покупателю; со ссылкой на то, что реализация товара и страховое возмещение имеют различную правовую природу, суды пришли к выводу, что предъявленное к ООО "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус" требование уплаты налога на добавленную стоимость в каждом из этих случаев в отдельности соответствует закону.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 11 ноября 2014 года заявителю было также отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Нарушение своих прав, гарантированных статьями 8, 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (части 1-3), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, положением подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации об увеличении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость на суммы страховых выплат, полученных по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств, в указанных в данном законоположении случаях ООО "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус" усматривает в том, что включение на его основании в налоговую базу сумм страховых выплат представляет собой повторное налогообложение операций по реализации им товаров - притом что налог на добавленную стоимость, как косвенный налог, должен быть в силу его экономической природы переложен на конечного потребителя этих товаров. Тем самым, по мнению заявителя, нарушается принцип равенства налогоплательщиков: те из них, кто использует механизм страхования рисков, несут увеличенное налоговое бремя по сравнению с теми, кто, будучи поставщиком товаров (работ, услуг), для обеспечения своих имущественных интересов прибегает к иным правовым механизмам, т.е. имеет место дифференциация налоговых последствий в зависимости лишь от гражданско-правового способа оформления соответствующих отношений.

1.2. Как следует из статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", проверяя по жалобе гражданина, объединения граждан конституционность законоположений, примененных в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, и затрагивающих конституционные права и свободы, на нарушение которых ссылается заявитель, Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление только по предмету, указанному в жалобе, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным при принятии решения основаниями и доводами, изложенными в жалобе. Соответственно, положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой на его основании решается вопрос об увеличении налогоплательщиком - поставщиком товаров (работ, услуг), заключившим договор страхования

риска неисполнения договорных обязательств покупателем, налоговой базы по налогу на добавленную стоимость на суммы страховых выплат, полученных им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом обложения данным налогом.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства, по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), должно быть основано на конституционном принципе равенства, который исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера. Вместе с тем оно должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении конкретных налогов и определении параметров основных элементов налога, в том числе состава налогоплательщиков и объектов налогообложения, стоимостных и (или) количественных показателей, необходимых для определения налоговой базы, порядка исчисления налога, а также оснований и порядка освобождения от налогообложения.

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 установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, 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; именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет.

Конституционный Суд Российской Федерации, формулируя приведенные правовые позиции, в частности, в постановлениях от 28 марта 2000 года N 5-П, от 17 марта 2009 года N 5-П и от 22 июня 2009 года N 10-П и в определениях от 16 января 2009 года N 146-О-О, от 1 декабря 2009 года N 1553-О-П, от 1 марта 2012 года N 384-О-О и др., также подчеркивал, что нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения не должно приводить к двойному налогообложению одного и того же экономического объекта, поскольку это нарушило бы принципы равного, справедливого и соразмерного налогообложения, вытекающие из статей 19, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации (Постановление от 3 июня 2014 года N 17-П; определения от 14 декабря 2004 года N 451-О, от 1 октября 2009 года N 1269-О-О, от 5 марта 2014 года N 590-О и др.).

3. Налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления налога (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 1 октября 2009 года N 1268-О-О и N 1269-О-О, от 1 декабря 2009 года N 1484-О-О, от 6 июля 2010 года N 1084-О-О и от 7 декабря 2010 года N 1718-О-О).

Обращаясь в своих решениях к вопросам, связанным с порядком исчисления налога на добавленную

стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что данный налог, представляющий собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму этого налога; устанавливая в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации налог на добавленную стоимость и закрепляя - с учетом его экономической природы - правила исчисления данного налога, в том числе особенности механизма исчисления итоговой суммы налога, федеральный законодатель определил, что положительная разница между суммами, получаемыми налогоплательщиками от покупателей, и суммами налога, фактически уплачиваемыми налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг), подлежит уплате налогоплательщиком в бюджет по результатам налогового периода, а отрицательная - возврату (зачету) налогоплательщику из бюджета (постановления от 28 марта 2000 года N 5-П и от 20 февраля 2001 года N 3-П; определения от 8 апреля 2004 года N 169-О и от 4 ноября 2004 года N 324-О).

Налоговым кодексом Российской Федерации, пунктом 1 его статьи 146, предусмотрен ограниченный перечень операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Это реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе осуществляемая на безвозмездной основе; передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется, по общему правилу, как стоимость этих товаров (работ, услуг) (пункт 1 статьи 154); уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 1 статьи 174); моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (пункт 1 статьи 167).

Таким образом, у налогоплательщика, реализующего товары (работы, услуги), с момента их отгрузки (передачи) возникает обязанность исчислить и уплатить в бюджет сумму налога на добавленную стоимость, рассчитываемую исходя из стоимости этих товаров (работ, услуг), если поставка товара (выполнение работ, оказание услуг) не была оплачена заранее.

4. 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 нормы налогового законодательства - исходя как из публичных интересов государства, так и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений - должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2003 года N 12-П, определения Конституционного Суда Российской Федерации от 4 апреля 2006 года N 98-О и от 13 июня 2006 года N 319-О).

Конституционный Суд Российской Федерации ранее также указывал, что исчисление подлежащей взносу в бюджет суммы налога на добавленную стоимость не зависит от формы расчетов между

продавцом и покупателем, поскольку оно 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 (Постановление от 20 февраля 2001 года N 3-П).

Из приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, в частности, следует, что федеральный законодатель вправе установить такое регулирование налоговых отношений, которое позволяло бы в условиях использования налогоплательщиками различных гражданско-правовых форм организации своей экономической деятельности обеспечить надлежащее (в полном объеме) исполнение обязанности по уплате налога на добавленную стоимость.

4.1. Содержащаяся в главе 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации статья 162 устанавливает в качестве специального регулирования особенности определения налоговой базы с учетом сумм, непосредственно связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), которые, однако, не были учтены при ее исчислении по общим правилам, так как формально - несмотря на свою экономическую сущность - они не подпадают под действие данных правил.

Пункт 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает три случая, когда налоговая база увеличивается на определенные суммы, а именно: суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) (подпункт 2); суммы, полученные в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента (подпункт 3), а также суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения (подпункт 4).

Тем самым в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость в силу подпунктов 2 и 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации при совершении операции по реализации товара помимо стоимости самого товара дополнительно учитываются суммы полученных поставщиком финансовых поступлений, связанных с операцией по реализации товара и фактически относящихся к стоимости товара, чем обеспечивается уплата данного налога в полном объеме с учетом различных способов взаиморасчетов между контрагентами (с использованием векселей, облигаций, товарного кредита, предоставлением финансовой помощи и др.).

Что касается правила о включении страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость (подпункт 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации), то его введение федеральным законодателем было обусловлено тем, что в период действия прежнего регулирования, предусматривавшего при определении налогоплательщиком учетной политики возможность выбора момента образования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость - по оплате или по отгрузке, на практике нередко использовались схемы "ухода" от уплаты данного налога, при реализации которых налогоплательщик, избравший учетную политику по оплате, заключал договор страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, а затем за счет "подмены" расчетов с покупателем страховым возмещением, не облагаемым налогом на добавленную стоимость, уклонялся от уплаты

данного налога (один из таких механизмов приводится в письме Государственной налоговой службы Российской Федерации от 13 ноября 1998 года N ВНК-6-18/825).

Таким образом, оспариваемая норма, как принятая в целях борьбы с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость налогоплательщиками, применяющими учетную политику по оплате при исчислении (уплате) данного налога, не преследовала цель дискриминировать налогоплательщиков, выстраивавших свою экономическую деятельность с использованием механизма страхования своих рисков, по сравнению с налогоплательщиками, которые избрали другие способы защиты своих имущественных интересов в отношениях с контрагентами (заклад, неустойка, гарантия, поручительство и т.д.).

4.2. В силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 22 июня 2009 года N 10-П, налогообложение, выступая ограничением права собственности, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который в налогообложении понимается прежде всего как его равномерность, нейтральность и справедливость, в связи с чем недопустимо двойное обложение одним и тем же налогом одних и тех же объектов, а также взимание налога при отсутствии экономического обоснования, определенного законом.

Действующее налоговое законодательство не предусматривает возможности одновременного применения двух указанных вариантов учетной политики (по отгрузке и по оплате), а налогоплательщики, по общему правилу, лишены права самостоятельного определения даты реализации товара в своей учетной политике. Соответственно, в настоящее время рассматриваемое законоположение в связи с изменением порядка определения момента возникновения налоговой базы фактически утратило свое прежнее значение. Однако, сохраняясь в системе действующего правового регулирования, оно позволяет требовать включения в налоговую базу суммы страховой выплаты, полученной налогоплательщиком - поставщиком товаров по договору страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров, равно как и стоимости реализованных товаров, даже если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров в момент их отгрузки.

Между тем получение страхователем страховой выплаты по договору страхования предпринимательского риска не является поводом для обложения ее налогом на добавленную стоимость: обложение данным налогом страховой выплаты как платы за передаваемое страховщику имущественное право - право на возмещение ущерба (суброгация) - не предусмотрено, поскольку в связи с передачей данного права не возникает какой-либо дополнительной, добавочной стоимости. Такой вывод подтверждается нормой абзаца шестого подпункта 7 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по страхованию, в результате которых страховщик получает средства в порядке суброгации от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю.

Следовательно, взимание налога со страховой выплаты, полученной налогоплательщиком - поставщиком товаров по договору страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров, притом что им уже включена в налоговую базу стоимость реализованных товаров, не имеет под собой экономического основания. Более того, вопреки конституционным требованиям оно фактически приводит к повторному налогообложению одной и той же операции по реализации товаров - в силу положений Гражданского кодекса Российской Федерации сумма страховой выплаты при страховании предпринимательского риска представляет собой возмещение страхователю-поставщику стоимости товаров (работ, услуг), не полученной со своего контрагента (статья 933, пункт 2 статьи 947 и пункт

1 статьи 951).

4.3. Таким образом, рассматриваемое положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 57, в той мере, в какой по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой, оно позволяет требовать от налогоплательщика - поставщика товаров (работ, услуг), заключившего договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, включения в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость помимо стоимости реализованных товаров (работ, услуг) суммы страховой выплаты, полученной им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров (работ, услуг) в момент их отгрузки.

Федеральному законодателю надлежит - руководствуясь Конституцией Российской Федерации и настоящим Постановлением - внести в налоговое законодательство изменения, исключающие возможность двойного налогообложения в случае использования налогоплательщиком - поставщиком товаров (работ, услуг) для защиты своих имущественных интересов договора страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем.

Впредь до внесения надлежащих изменений положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит применению с учетом правовых позиций

Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированных в настоящем Постановлении.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 47-1, 71, 72, 74, 75, 78, 79 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 положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 57, в той мере, в какой по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой, оно позволяет требовать от налогоплательщика - поставщика товаров (работ, услуг), заключившего договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, включения в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость помимо стоимости реализованных товаров (работ, услуг) суммы страховой выплаты, полученной им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров (работ, услуг) в момент их отгрузки.

2. Правоприменительные решения по делу общества с ограниченной ответственностью "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус", основанные на положении подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой это положение признано настоящим Постановлением не соответствующим Конституции Российской Федерации, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий.

3. Федеральному законодателю надлежит - руководствуясь Конституцией Российской Федерации и настоящим Постановлением - внести в налоговое законодательство изменения, исключающие возможность двойного налогообложения в случае использования налогоплательщиком - поставщиком товаров (работ, услуг) для защиты своих имущественных интересов договора страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем.

Впредь до внесения надлежащих изменений положение подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит применению с учетом правовых позиций

Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированных в настоящем Постановлении.

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). Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 19-П