

По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс"

Постановление · № 3-П · от 20.02.2001 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем

Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс"

город Москва 20 февраля 2001 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего О.С.Хохряковой, судей М.В.Баглая, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, В.Д.Зорькина, В.О.Лучина, с участием представителя ЗАО "Востокнефтересурс" - М.Ф.Ивлиевой, постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации В.В.Лазарева и представителя Совета Федерации А.В.Попова,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями второй и третьей статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 96, 97, 99 и 86 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость".

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ЗАО "Востокнефтересурс" на нарушение конституционных прав и свобод абзацами вторым и третьим пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость", содержащими положение о порядке исчисления суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей внесению в бюджет. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли указанное положение, примененное в деле заявителя, Конституции Российской Федерации.

Заслушав сообщение судьи-докладчика В.Д.Зорькина, объяснения представителей сторон, выступления приглашенных в заседание представителей: от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - председателя судебного состава Н.Г.Вышняк, от Министерства финансов Российской Федерации - заместителя Министра М.А.Моторина, от Министерства Российской Федерации по налогам и сборам - А.А.Устинова, от Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации - Л.Д.Кузнецова, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. В абзацах втором и третьем пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" содержится положение, в соответствии с которым сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей, и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам. Как следует из жалобы и приложенных к ней материалов, управление Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации по Хабаровскому краю, установив в ходе проверки, что ЗАО "Востокнефтересурс" занизило сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую на основании указанной нормы внесению в бюджет, 14 октября 1998 года вынесло решение о

взыскании с него недоимки по налогу.

ЗАО "Востокнефтересурс", полагая, что налог на добавленную стоимость уплачен путем зачета взаимных требований и потому правомерно выставлен на возмещение из бюджета, обратилось с иском о признании этого решения недействительным в Арбитражный суд Хабаровского края, который решением от 17 декабря 1998 года, оставленным без изменения апелляционной инстанцией того же суда, в удовлетворении данного требования отказал. Судом было установлено, что ОАО "Комсомольский-на-Амуре нефтеперерабатывающий завод - Роснефть" ("КНПЗ-Роснефть") поставило ЗАО "Востокнефтересурс" нефтепродукты с начислением на каждый объем нефтепродуктов сумм налога на добавленную стоимость; однако ЗАО "Востокнефтересурс" не произвело оплату поставщику оприходованных нефтепродуктов, поскольку АОЗТ "Дальнефть" переуступило ему право требования дебиторской задолженности от ОАО "КНПЗ-Роснефть", и выставило на возмещение из бюджета соответствующую сумму налога.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа, рассмотрев кассационную жалобу ЗАО "Востокнефтересурс", оставил решение первой инстанции и постановление апелляционной инстанции без изменения, указав, что ЗАО "Востокнефтересурс" оплату полученных от ОАО "КНПЗ-Роснефть" нефтепродуктов денежными средствами не произвело; в результате договора уступки требования произошла смена кредиторов, однако кредиторская задолженность не нашла надлежащего отражения в бухгалтерской отчетности ЗАО "Востокнефтересурс", а сумма налога на добавленную стоимость поставлена на возмещение из бюджета по оприходованным, но фактически не оплаченным товарам.

Заявления ЗАО "Востокнефтересурс" в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации о принесении протеста в порядке надзора на состоявшиеся по данному делу решение и постановления были оставлены без удовлетворения.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ЗАО "Востокнефтересурс" утверждает, что положение о фактически уплаченных поставщикам суммах налога на добавленную стоимость, содержащееся в абзацах втором и третьем пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость", в силу своей двусмысленности, неясности и недостаточной определенности может трактоваться двояко - как подразумевающее возможность уплаты налога с использованием различных форм расчета либо только денежными средствами, что позволяет правоприменителю не приравнивать к оплате денежными средствами в безналичной форме взаимозачет (расчеты при бартерных сделках и зачеты встречных требований, т. е. без фактического движения денежных средств) для исчисления налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате как покупателем, так и продавцом.

По мнению заявителя, данное положение - по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, - при определении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей внесению в бюджет, препятствует исключению из расчета сумм налога, уплаченных поставщикам товаров и материальных ресурсов при неденежных формах расчета, что ведет к неравному налогообложению лиц, находящихся в равном экономическом положении, нарушает равенство перед законом и судом, свободу экономической деятельности, право собственности и потому не соответствует статьям 19, 34, 35 и 57 Конституции Российской Федерации.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (статья 71, пункт "з"); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3); по предметам ведения Российской Федерации принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории Российской Федерации (статья 76, часть 1).

Из названных конституционных норм следует, что федеральный законодатель, устанавливая

федеральные налоги, определяет как их систему, так и все элементы налоговых обязательств, в том числе объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. При этом он обязан соблюдать положения Конституции Российской Федерации, относящиеся к признанию и гарантиям прав и свобод человека и гражданина. Исходя из данного требования в Налоговом кодексе Российской Федерации закреплено, что недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (пункт 3 статьи 3).

Конституционный Суд Российской Федерации в своих постановлениях неоднократно указывал, что налог можно считать законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства (постановления от 18 февраля 1997 года по делу о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции", от 11 ноября 1997 года по делу о проверке конституционности статьи 11-1 Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации" и др.).

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Именно поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить (пункт 6 статьи 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3).

Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, а потому предусмотренный в дефектных - с точки зрения требований юридической техники - нормах налог не может считаться законно установленным (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году", от 11 ноября 1997 года по делу о проверке конституционности статьи 11-1 Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации" и от 28 марта 2000 года по делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость").

3. Содержащееся в абзацах втором и третьем пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" положение о суммах налога, фактически уплаченных поставщикам, по буквальному смыслу может быть истолковано как подразумевающее суммы, уплаченные только денежными средствами. Между тем выявление действительного конституционно-правового смысла рассматриваемого положения - в силу статей 118 (часть 2) и 125 Конституции Российской Федерации, а также конкретизирующих их положений Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", в том числе части второй статьи 74, - требует также учета его взаимосвязи с другими предписаниями Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость", а также с иными законодательными актами.

Налог на добавленную стоимость, согласно статье 1 названного Закона, представляет собой форму

изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения; объектами налогообложения, согласно пункту 2 статьи 3, считаются обороты по реализации всех товаров как собственного производства, так и приобретенных на стороне, а также обороты по реализации товаров (работ, услуг) в обмен на другие товары (работы, услуги); облагаемый оборот, согласно пункту 1 статьи 4, определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость, в облагаемый оборот включаются также любые получаемые предприятиями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг). Это означает, что обороты по реализации товаров (работ, услуг) являются объектом налогообложения вне зависимости от формы оплаты. По смыслу всех указанных положений в их взаимосвязи, налог на добавленную стоимость является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму этого налога. При реализации товаров в результате использования зачета встречных требований налогоплательщик-поставщик исчисляет сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую взносу в бюджет, исходя из стоимости реализованных товаров (работ, услуг), а соответствующая сумма налога выделяется в расчетных документах отдельной строкой. Таким образом, одновременно имеют место факт уплаты определенных сумм налога в бюджет и предъявление их покупателю.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации используемые в нем институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом (пункт 1 статьи 11). Гражданский кодекс Российской Федерации рассматривает плату как лишь один из возможных способов исполнения возмездного договора: в соответствии с пунктом 1 статьи 423 возмездным является договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, а в соответствии со статьей 410 обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования.

Это, однако, не означает, что положение абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" о фактически уплаченных поставщикам суммах налога должно пониматься только как уплата непосредственно в виде денежной суммы и что уплатой не может быть признан зачет встречных требований, осуществляемый на основании статьи 410 ГК Российской Федерации.

Из взаимосвязанных положений названного Закона, определяющих природу налога, предназначение и порядок его уплаты (статьи 1, 3, 4 и 7), вытекает, что исчисление подлежащей взносу в бюджет суммы налога 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. Этот единый порядок исчисления налога на добавленную стоимость при использовании налогоплательщиком любых законных форм реализации товаров (работ, услуг), в том числе путем обмена одних товаров на другие, при уступке 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 оплата только денежными средствами поставленных товаров и в составе их цены - предъявленной суммы налога) привело бы к его противоречию с содержащимся в статье 1 Закона правилом определения добавленной стоимости и создало бы правовую неопределенность, что недопустимо.

Таким образом, по смыслу абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость", под фактически уплаченными поставщикам суммами налога подразумеваются реально понесенные налогоплательщиком затраты (в форме отчуждения части имущества в пользу поставщика) на оплату начисленных поставщиком сумм налога. Поэтому оспариваемое положение не нарушает принцип юридического равенства и вытекающее из него требование равного налогообложения как необходимого условия законно установленного налога, а также связанную с этим унификацию налоговых изъятий как принцип правового регулирования налогообложения (статьи 19 и 57; статья 75, часть 3, Конституции Российской Федерации), равно как и не создает каких-либо препятствий для осуществления закрепленной статьями 8 и 34 Конституции Российской Федерации свободы предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности.

4. Из такого же понимания абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" исходила и Государственная налоговая служба Российской Федерации при издании на основании пункта 3 статьи 10 данного Закона инструкции от 11 октября 1995 года N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость". Согласно этому нормативному акту реализация товаров (работ, услуг) производится по соответствующим свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость, или по государственным регулируемым ценам и тарифам, включающим в себя налог на добавленную стоимость; сумма налога на добавленную стоимость выделяется отдельной строкой в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.), на основании которых производятся расчеты, в том числе при зачете встречных требований; расчетные документы и реестры, в которых не выделена сумма налога, не должны приниматься банками к исполнению (пункт 16). К суммам налога, полученным от покупателей, относятся не только денежные средства, поступившие на счета (в кассу) предприятия, но также суммы налога, начисленные исходя из отраженной по счету 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" стоимости реализуемых товаров (работ, услуг); суммы налога на добавленную стоимость у организаций (предприятий), занимающихся продажей и перепродажей товаров, по поступившим и оприходованным товарам, приобретенным для перепродажи, принимаются к зачету после их фактической оплаты поставщикам независимо от факта реализации этих товаров (абзацы третий и четвертый пункта 19).

Таким образом, правоприменительная практика государственных налоговых органов свидетельствует о том, что суммы налога на добавленную стоимость по товарам, расчеты за которые между предприятиями производятся без фактического движения денежных средств (зачет встречных требований, бартерные операции), принимаются к зачету на общих основаниях.

5. В соответствии с Федеральным законом от 5 августа 2000 года "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" с 1 января 2001 года утратил силу. Вместе с тем его положения в части, касающейся круга правоотношений, связанных с понятием "фактически уплаченные суммы налога", по существу воспроизведены в главе 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации: в числе объектов налогообложения указана реализация товаров (работ, услуг), в частности реализация предметов залога или передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (подпункт 1 пункта 1 статьи 146), при этом реализацией товаров признаются и бартерные операции (пункт 2 статьи 154); устанавливается порядок определения налоговой базы при уступке требования (статья 155); оплатой товаров признается, в частности, прекращение обязательства зачетом (пункт 2 статьи 167). Следует также учесть, что часть первая Налогового кодекса Российской Федерации реализацией товаров, работ или услуг называет соответственно передачу на возмездной основе (в том числе

обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (пункт 1 статьи 39).

Таким образом, при расчетах путем зачета встречных требований суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю, как по смыслу положения, содержащегося в абзацах втором и третьем пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость", так и в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации считаются уплаченными и подлежат вычету на общих основаниях. При этом - исходя из природы налога на добавленную стоимость и в целях соблюдения принципа равенства налогообложения - при использовании зачета встречных требований в бюджет должны вноситься такие же суммы налога, как и при использовании возмездного договора, плату за исполнение своих обязанностей по которому сторона получает непосредственно денежными средствами.

В этом смысле оспариваемое положение не может рассматриваться как препятствующее - при соблюдении установленного порядка исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость - использованию всех законных гражданско-правовых способов реализации товаров (в частности, посредством прекращения обязательства зачетом) и обусловленных этими способами форм фактической уплаты поставщикам сумм налога (денежными средствами или в результате взаимозачета), а также права на возмещение уплаченного налога за счет средств федерального бюджета, и тем самым не нарушает закрепленную Конституцией Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги на основе принципа юридического равенства налогоплательщиков, гарантий права собственности и свободы экономической деятельности, в том числе свободы договора (статьи 8, 34, 35, 57 и 75 Конституции Российской Федерации).

Истолкование положения о фактически уплаченных поставщикам суммах налога как подразумевающего уплату только денежными средствами означало бы придание данному положению смысла, противоречащего его аутентичному смыслу и цели, а также сути основанных на нем правоотношений, что недопустимо с точки зрения юридической логики. Это привело бы к неправомерному перенесению публично-правового метода регулирования, применяемого в налоговых отношениях, основанных на властном подчинении одной стороны другой, на гражданско-правовые отношения, основанные на равенстве участников, поскольку указанное положение относится не к суммам, уплачиваемым в бюджет, а к суммам, уплачиваемым поставщикам, т. е. непосредственно связано со способами (формами) расчетов между сторонами в договоре.

Таким образом, конституционные права и свободы, закрепленные статьями 8 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 2), 57 и 75 (часть 3) Конституции Российской Федерации, положением о фактически уплаченных поставщикам суммах налога на добавленную стоимость, содержащимся в абзацах втором и третьем пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость", не нарушаются. Проверка же законности и обоснованности вынесенных на его основе правоприменительных решений, в том числе состоявшихся по делу ЗАО "Востокнефтересурс", не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации, который, по смыслу статей 118, 125, 126 и 127 Конституции Российской Федерации не вправе подменять правоприменителя. Исходя из изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 75, 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 содержащееся в абзацах втором и третьем пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" положение, на основании которого сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей, и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам, не противоречащим Конституции Российской Федерации.

2. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после его 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 3-П