



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

4 июня 2013 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, Н.В.Селезнева, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

заслушав заключение судьи М.И.Клеандрова, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы ЗАО «Лаборатория Касперского»,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ЗАО «Лаборатория Касперского» оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации:

пункта 4 статьи 149, согласно которому в случае осуществления налогоплательщиком операций, подлежащих налогообложению, и операций,

не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), он обязан вести отдельный учет таких операций;

статьи 170, определяющей порядок отнесения сумм налога на добавленную стоимость на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), в том числе устанавливающей правила принятия их к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (пункт 1); закрепляющей возможность учета суммы налога в стоимости товаров (работ, услуг) в случаях приобретения товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и реализации, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (пункт 2); предусматривающей необходимость ведения отдельного учета операций по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций (пункт 4);

пункта 2 статьи 171, устанавливающего право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость в отношении товаров (работ, услуг), признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170.

Кроме того, заявитель оспаривает конституционность ряда положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации:

пункта 1 части 1 статьи 304, согласно которому судебные акты арбитражных судов, вступившие в законную силу, подлежат изменению или отмене, если при рассмотрении дела в порядке надзора Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации установит, что оспариваемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права;

пункта 3 части 1 статьи 305, согласно которому по результатам рассмотрения дела о пересмотре судебного акта в порядке надзора Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации вправе отменить судебный акт полностью или в части и принять новый судебный акт, не передавая дело на новое рассмотрение.

Как следует из представленных материалов, ЗАО «Лаборатория Касперского», основным видом деятельности которого является разработка программ для ЭВМ, осуществляло как операции, признаваемые объектом налогообложения, – реализацию экземпляров программ на территории Российской Федерации (статья 146 Налогового кодекса Российской Федерации), так и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), – передачу авторских прав покупателям-резидентам Российской Федерации (статья 149 Налогового кодекса Российской Федерации), а также операции, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (экспортные операции), – передачу авторских прав покупателям-нерезидентам Российской Федерации (статья 148 Налогового кодекса Российской Федерации).

По результатам камеральных налоговых проверок налоговых деклараций ЗАО «Лаборатория Касперского» по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2008 года и I квартал 2009 года инспекцией Федеральной налоговой службы № 33 по городу Москве были вынесены решения о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения – неправомерного предъявления к налоговому вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных контрагентам в составе «общехозяйственных» расходов, в части (доле), приходящейся на операции, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, а также неведения отдельного учета совершаемых операций по реализации товаров (работ, услуг).

Решением арбитражного суда первой инстанции, оставленным без изменения актами судов апелляционной и кассационной инстанций, заявление ЗАО «Лаборатория Касперского» о признании указанных решений налогового органа недействительными было удовлетворено. При этом арбитражные суды исходили из того, что операции по передаче авторских прав покупателям – нерезидентам Российской Федерации не включены в перечень операций, освобожденных от налогообложения; Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрена обязанность

плательщиков налога на добавленную стоимость вести отдельный учет операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; положения пункта 4 статьи 149 и пункта 4 статьи 170 данного Кодекса, устанавливающие обязанность и порядок ведения отдельного учета операций, распространяются лишь на операции, освобожденные от налогообложения; главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации не установлен специальный – пропорциональный – порядок распределения сумм налога на добавленную стоимость, перечисленного поставщикам («входного» налога), при одновременном осуществлении облагаемых и не признаваемых объектом налогообложения операций, а применение к таким операциям порядка, предусмотренного данным Кодексом для освобожденных от налогообложения операций, не соответствует закону.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, рассмотрев надзорную жалобу налогового органа, отменил судебные акты нижестоящих инстанций, указав, что понимание ими названных положений Налогового кодекса Российской Федерации противоречит их системному толкованию во взаимосвязи с иными нормами главы 21 данного Кодекса; при осуществлении «общехозяйственных» операций сумма «входного» налога, приходящаяся на долю операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (экспортные операции), должна пропорционально учитываться в составе затрат согласно пунктам 2 и 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации; правило же ведения отдельного учета сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), предусмотренное пунктом 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом операции, по любым основаниям, предусмотренным главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации; иное приводило бы к невозможности определить сумму налога, приходящуюся на долю не признаваемых объектом налогообложения операций, а также к невозможности включить

сумму «входного» налога в состав затрат в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению заявителя, толкование оспариваемых законоположений Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации привело к возложению на него обязанности вести отдельный учет указанных операций, увеличило налоговую нагрузку в связи с невозможностью получить в полном объеме вычет налога по операциям, местом реализации которых Российская Федерация не признается, притом что для операций по реализации продукции на территории Российской Федерации такая возможность имеется, а для операций по продаже товаров на экспорт предусмотрено возмещение налога на добавленную стоимость.

Также заявитель считает, что понимание Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации единообразия правоприменительной практики и единства толкования норм права как правового явления, отражающего исключительно позицию высшей судебной инстанции в системе арбитражных судов, не соответствует Конституции Российской Федерации.

В связи с этим ЗАО «Лаборатория Касперского» просит признать положения пункта 4 статьи 149, пунктов 1, 2 и 4 статьи 170 и пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 1 части 1 статьи 304 и пункта 3 части 1 статьи 305 АПК Российской Федерации в смысле, придаваемом им Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, не соответствующими статьям 2, 8, 15, 18, 19, 34, 45, 46, 57 и 127 Конституции Российской Федерации.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Данной обязанности корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Из этой правовой позиции, сформулированной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 17 марта 2009 года № 5-П, следует, что обязанность платить налоги должна, среди прочего, пониматься как

обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, рассматриваемой во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования и установлении общих принципов налогообложения и сборов связан требованиями обеспечения конституционных принципов равенства, справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной свободой усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога, а также основания и порядок освобождения от налогообложения.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно – надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения. Соответственно, федеральное законодательство о налогах и сборах должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что предполагает, в частности, при установлении федеральных налогов определение всех элементов налоговых обязательств, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. Соблюдение федеральным законодателем при формировании структуры налога конституционных требований формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства и учет объективных характеристик

экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей, а также позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П).

При этом, как следует из ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации (определения от 1 октября 2009 года № 1268-О-О и № 1269-О-О, от 1 декабря 2009 года № 1484-О-О, от 6 июля 2010 года № 1084-О-О и от 7 декабря 2010 года № 1718-О-О), 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 их экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления.

2.1. Федеральный законодатель, установив в Налоговом кодексе Российской Федерации налог на добавленную стоимость (глава 21), предусмотрел существенные элементы данного налога, определил порядок исчисления налоговой базы (статьи 153 и 154), а также особенности исчисления налоговой базы для отдельных видов операций (статьи 155–162).

Конституционный Суд Российской Федерации, обращаясь в своих решениях к вопросам, связанным с порядком исчисления налога на добавленную стоимость (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П и от 20 февраля 2001 года № 3-П, определения от 8 апреля 2004 года № 169-О и от 4 ноября 2004 года № 324-О), 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 и 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.

Таким образом, фактическое бремя уплаты налога должно ложиться на непосредственных потребителей товаров (работ, услуг). Следовательно, уплата налога на добавленную стоимость заявителем, не получившим с конечного потребителя стоимости товара (работы, услуги) с учетом суммы налога, привела бы к его уплате за счет средств, которыми общество как собственник может распоряжаться полностью по своему усмотрению. В свою очередь, это бы ограничивало его право распоряжаться находящимся в его собственности имуществом.

Вместе с тем Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрен перечень операций, освобожденных от налогообложения (статьи 149 и 150), когда товар (работа, услуга) реализуется конечным потребителям без выставления им суммы налога на добавленную стоимость. Указанное регулирование следует рассматривать как способ предоставления участникам экономических отношений льгот при уплате налога на добавленную стоимость, направленных в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности. В таком случае цена товара (работы, услуги) для конечного потребителя снижается, а налогоплательщик относит долю «входного» налога на добавленную стоимость (налога, уплаченного им поставщикам) на свои расходы в части, приходящейся на такие операции. При этом он в силу Налогового кодекса Российской Федерации обязан вести отдельный учет операций, подлежащих налогообложению, и операций, освобожденных от

налогообложения (статья 170). В силу пункта 5 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик вправе отказаться от предоставления ему соответствующей льготы (освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость).

2.2. Осуществление операций, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, означает, что объект обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не возникает (статьи 146 и 148). Следовательно, отсутствуют основания для отнесения этих операций к таким, по которым предоставляется льгота, поскольку территория Российской Федерации местом потребления реализуемых в рамках таких операций товаров (работ, услуг) не признается и тем самым не исключается признание местом реализации соответствующего товара (работы, услуги) территории другого государства. Такое законодательное регулирование призвано в том числе обеспечить избежание ситуации двойного налогообложения при уплате налога на территории каждого из государств.

В силу прямого указания подпункта 2 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров, учитываются в их стоимости в случае приобретения товаров, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации. Исполнение налогоплательщиком указанного законодательного предписания возможно лишь в случае соблюдения правил ведения отдельного учета сумм налога, предусмотренного для ситуации осуществления как облагаемых, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций (абзац седьмой пункта 4).

Если налогоплательщик осуществляет как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции, он вправе принять к вычету либо учесть в стоимости товаров суммы «входного» налога в той пропорции, в какой приобретаемые им товары используются для производства и

реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) (абзац четвертый пункта 4).

Таким образом, действуя в рамках своей дискреции, федеральный законодатель прямо предусмотрел, что суммы «входного» налога по операциям, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, подлежат отнесению на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), и, соответственно, они уменьшают другой налог – налог на прибыль организаций. Поскольку применение данного компенсаторного механизма предполагает ведение налогоплательщиком отдельного учета сумм налога, такой учет становится обязательным, в том числе в связи с осуществлением названных операций.

Следовательно, оспариваемые заявителем положения Налогового кодекса Российской Федерации не могут рассматриваться как неопределенные и нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

При этом федеральный законодатель вправе принимать меры к совершенствованию правового регулирования в сфере налогообложения, в частности для исключения случаев различного понимания правоприменительными органами и налогоплательщиками положений налогового законодательства, с тем чтобы такое регулирование в полной мере отвечало требованию правовой определенности, вытекающему из статей 2, 19 и 57 Конституции Российской Федерации.

3. Согласно статье 127 Конституции Российской Федерации Высший Арбитражный Суд Российской Федерации является высшим судебным органом по разрешению экономических споров и иных дел, рассматриваемых арбитражными судами, осуществляет в предусмотренных федеральным законом процессуальных формах судебный надзор за их деятельностью и дает разъяснения по вопросам судебной практики.

Вытекающее из приведенного конституционного положения правомочие Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации давать

разъяснения по вопросам судебной практики направлено на поддержание единообразия в толковании и применении норм права арбитражными судами 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 и реализация которого в процессуальном регулировании обеспечивается установленной законом возможностью отмены судебных актов в порядке надзора (глава 36 АПК Российской Федерации).

Осуществление Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации этого правомочия, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 21 января 2010 года № 1-П, объективно не может не основываться на вырабатываемых им правовых позициях, содержащих толкование разъясняемых положений законодательства. Отрицание права Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации давать на основе обобщения судебной практики абстрактное толкование применяемых арбитражными судами норм права и формировать соответствующие правовые позиции означало бы умаление его конституционных функций и предназначения как высшего суда в системе арбитражных судов, притом что он не вправе выходить за пределы своих полномочий, определяемых Конституцией Российской Федерации и федеральными конституционными законами, и вторгаться в компетенцию других органов государственной, в том числе судебной, власти.

Положение пункта 1 части 1 статьи 304 АПК Российской Федерации, устанавливая такое основание для изменения или отмены вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов, как нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, направлено на исправление допущенных нижестоящими арбитражными судами ошибок в толковании и применении норм права и само по себе не может быть признано нарушающим конституционные права и свободы заявителя, перечисленные в жалобе. Равным образом нельзя признать

нарушающим конституционные права заявителя и положение пункта 3 части 1 статьи 305 АПК Российской Федерации, которое, устанавливая одно из полномочий Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по результатам рассмотрения дела в порядке надзора, направлено на реализацию положений статьи 127 Конституции Российской Федерации.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 части первой статьи 43 и частью первой статьи 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

о п р е д е л и л :

1. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского», поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

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

3. Настоящее Определение подлежит опубликованию на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) и в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

№ 966-О



В.Д.Зорькин