



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 193 и пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Центр-Продукт»

город Санкт-Петербург

29 апреля 2020 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, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, 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, 47¹, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности пункта 1 статьи 193 и пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 5 статьи 20 Федерального

закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции».

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ООО «Центр-Продукт». Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Г.А.Гаджиева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. ООО «Центр-Продукт» оспаривает конституционность следующих законоположений:

пункта 1 статьи 193 Налогового кодекса Российской Федерации, который устанавливает (как в примененной в деле заявителя редакции, так и в системе действующего правового регулирования) дифференцированные ставки налога в отношении этилового спирта в зависимости от того, реализуется ли он организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза, а также организациям, производящим товары, не признаваемые подакцизными, или же иным организациям;

пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому при обнаружении недостачи подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти);

пункта 5 (фактически его абзаца первого) статьи 20 Федерального закона от 22 ноября 1995 года № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции», устанавливающего в числе прочего право лицензиата на поставку в течение двух месяцев с момента прекращения действия лицензии остатков алкогольной и спиртосодержащей продукции (но не спирта этилового) иной имеющей лицензию на закупку, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции организации, которые осуществляются под контролем лицензирующего органа.

1.1. Как следует из представленных материалов, налоговый орган по результатам выездной налоговой проверки ООО «Центр-Продукт» в решении от 2 сентября 2016 года пришел к выводу о недоказанности уничтожения налогоплательщиком в апреле 2012 года подакцизного товара (этилового спирта), оставшегося у него после прекращения действия в июле 2011 года лицензии на производство, хранение и поставки этилового спирта. В результате этого налоговый орган квалифицировал уничтожение подакцизной продукции как недостачу (реализацию) и решением от 2 сентября 2016 года начислил налогоплательщику недоимку по акцизу за II квартал 2012 года, а также пени и штраф. Для расчета недоимки налоговый орган применил из двух установленных ставок акциза ставку 37 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре (наибольшую ставку по размеру).

Решением Арбитражного суда Ставропольского края от 4 мая 2017 года, оставленным без изменения постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 августа 2017 года, в указанной части решение налогового органа по заявлению ООО «Центр-Продукт» было признано незаконным. Как указали арбитражные суды первой и апелляционной инстанций, представленными доказательствами подтверждается факт уничтожения подакцизного товара, а потому основания для доначислений налога отсутствуют. Постановлением

Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19 декабря 2017 года данные судебные акты были отменены в кассационном порядке, а дело направлено на новое рассмотрение.

Впоследствии решением Арбитражного суда Ставропольского края от 1 июня 2018 года в удовлетворении заявленных требований ООО «Центр-Продукт» было отказано. Как указал суд первой инстанции, факт уничтожения этилового спирта налогоплательщиком достоверными доказательствами не подтвержден, а значит, установленная недостача товара приравнивается к его реализации для целей уплаты акциза. Постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 октября 2018 года данное решение арбитражного суда первой инстанции было отменено, требования налогоплательщика удовлетворены. Кроме того, суд апелляционной инстанции отметил, что положениями Налогового кодекса Российской Федерации не урегулирован вопрос о том, какую ставку акциза (ноль или 37 рублей применительно к 2012 году) надлежит применять в случае выявления у налогоплательщика недостачи подакцизного товара после прекращения действия лицензии на оборот этилового спирта. Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28 января 2019 года постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 октября 2018 года было отменено, решение Арбитражного суда Ставропольского края от 1 июня 2018 года оставлено в силе. По мнению суда кассационной инстанции, налоговый орган правомерно начислил акциз по спорному этиловому спирту с применением наибольшей (стоимостной) налоговой ставки. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 15 мая 2019 года заявителю отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

По мнению ООО «Центр-Продукт», оспариваемый пункт 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и

об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» ограничивает производителя этилового спирта в осуществлении операций по реализации его остатков в течение двух месяцев с момента прекращения действия лицензии. При этом оспариваемые нормы статей 193 и 195 Налогового кодекса Российской Федерации в силу их неопределенности не позволяют определить, какую из двух установленных ставок акциза следует применять производителям этилового спирта при обнаружении его недостачи, неправомерно, с точки зрения заявителя, приравниваемой налоговыми органами к реализации подакцизного товара. В связи с этим ООО «Центр-Продукт» полагает, что оспариваемые законоположения не соответствуют статьям 1, 2, 8, 10, 18, 19, 33, 34, 35, 45, 48, 55 (часть 3), 57 и 74 Конституции Российской Федерации.

1.2. Согласно статьям 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», конкретизирующим статью 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации принимает к рассмотрению жалобу граждан и их объединений на нарушение их конституционных прав и свобод законом, примененным в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, если придет к выводу, что оспариваемые законоположения затрагивают конституционные права и свободы и что имеется неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли эти законоположения Конституции Российской Федерации; 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.

Таким образом, предметом рассмотрения по настоящему делу являются находящиеся в системной связи пункт 1 статьи 193 и пункт 4

статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункт 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции», на основании которых разрешается вопрос о юридической судьбе имеющихся у организации остатков этилового спирта в случае истечения срока действия лицензии на производство, хранение и поставки произведенного этилового спирта, а также о возникновении объекта обложения акцизом в случае обнаружения недостачи такой продукции и о выборе подлежащей применению в этом случае налоговой ставки акциза из числа установленных законом.

2. Конституция Российской Федерации гарантирует единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержку конкуренции, свободу экономической деятельности, признавая и защищая равным образом частную, государственную, муниципальную и иные формы собственности (статья 8). Одновременно она провозглашает право каждого на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1), а также являющееся необходимой основой для осуществления такой деятельности право частной собственности, притом что никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда; принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения (статья 35, части 1 и 3).

Как ранее указывал Конституционный Суд Российской Федерации, федеральный законодатель, осуществляя в рамках предоставленных ему Конституцией Российской Федерации дискреционных полномочий регулирование права на осуществление предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и права частной собственности (статья 71, пункты «в», «ж», «о»), обязан обеспечивать

разумный баланс частных и публичных интересов в этой сфере и соблюдать вытекающее из ее статьи 55 (часть 3) требование о возможности ограничений прав и свобод человека и гражданина только соразмерно конституционно значимым целям. Кроме того, при выборе средств и способов правового воздействия на субъектов предпринимательской деятельности федеральный законодатель должен учитывать как сложившуюся в России отраслевую систему правового регулирования и общие принципы соответствующих отраслей права – публичного или частного, так и социальные, экономические и иные факторы, определяющие объективные пределы его конституционных полномочий (постановления от 18 июля 2008 года № 10-П и от 30 марта 2016 года № 9-П).

2.1. Учитывая, что государственное регулирование производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции осуществляется в целях защиты нравственности, здоровья, прав и законных интересов граждан, экономических интересов Российской Федерации, обеспечения безопасности указанной продукции, нужд потребителей в ней, а также в целях контроля за соблюдением законодательства, норм и правил в регулируемой области, Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» установлены правовые основы как производства этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в целях их продажи и получения прибыли, а также для собственных нужд, так и оборота соответствующей продукции, а именно закупки (в том числе импорта), поставок (в том числе экспорта), хранения, перевозок и розничной продажи, на которые распространяется действие данного Федерального закона (пункт 1 статьи 1, подпункты 15 и 16 статьи 2).

Закрепляя в числе требований к производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции обязательность их лицензирования, названный Федеральный закон устанавливает порядок выдачи лицензий на осуществление соответствующих видов деятельности,

приостановления, возобновления, прекращения их действия, аннулирования лицензий, а также порядок обжалования решений лицензирующего органа (статьи 18–20 и 22). Так, согласно его статье 20 действие лицензии на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции прекращается по истечении срока действия такой лицензии и в случае ликвидации лицензиата или в случае принятия лицензирующим органом решения о досрочном прекращении действия такой лицензии на основании заявления лицензиата; лицензирующий орган в срок не более чем 14 дней со дня установления факта прекращения действия лицензии осуществляет снятие остатков готовой продукции, сырья и полуфабрикатов, используемых для ее производства, а также пломбирование оборудования и коммуникаций в целях недопущения производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (пункт 2).

В силу Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» в течение двух месяцев с момента аннулирования лицензии или прекращения действия лицензии лицензиат имеет право на хранение остатков этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, на возврат их поставщику, на поставку остатков алкогольной и спиртосодержащей продукции иной имеющей лицензию на закупку, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции организации, которые осуществляются под контролем лицензирующего органа, за исключением случаев, если такая продукция подлежит изъятию в соответствии с пунктом 1 статьи 25 данного Федерального закона (абзац первый пункта 5 статьи 20).

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 30 марта 2016 года № 9-П, рассматривая вопрос о соответствии Конституции Российской Федерации названного законоположения, сформулировал следующую правовую позицию.

Что касается этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, произведенных юридическим лицом в соответствии с действующим законодательством и при наличии необходимой лицензии, срок действия которой истек позднее, отвечающих обязательным требованиям в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, то на эти специфические объекты гражданского оборота, в отношении которых установлено специальное правовое регулирование, обусловленное необходимостью защиты нравственности, здоровья, прав и законных интересов граждан, экономических интересов Российской Федерации, обеспечения безопасности указанной продукции, нужд потребителей в ней, могут не в полной мере распространяться правила о возмездном изъятии у лица имущества, которое в силу закона не может ему принадлежать, предусмотренные подпунктом 2 пункта 2 статьи 235 и статьей 238 ГК Российской Федерации. Баланс интересов общества и государства в данном случае обеспечивается предоставлением юридическому лицу на основании специальных норм Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» двухмесячного (с момента прекращения действия лицензии) срока на реализацию остатков произведенной продукции, который – имея в виду его обязанность адекватно планировать свою хозяйственную деятельность в пределах действия ранее полученной лицензии и необходимость соблюдения лицензионных требований в целях получения новой, а также при должном соотношении цены и качества произведенной продукции – является разумным и достаточным для реализации остатков такой продукции, полный цикл производства которой не выходит за рамки этого срока.

Конституционный Суд Российской Федерации в названном Постановлении указал, что данный вывод не может быть автоматически распространен на продукцию, технологический процесс производства

которой предполагает стадию выдержки, т.е. хранение в специальной производственной таре до достижения свойств дистиллятов, определенных техническими документами организации, поскольку реализация такого рода продукции до достижения готовности – притом что ее вкусовые качества, как правило, имеют выраженный индивидуальный характер, обусловленный первичными свойствами сырья, в том числе связанными с местом его происхождения, а также особенностями специальной производственной тары и иными нюансами, – крайне затруднительна, тем более что приобрести ее могут только лица, имеющие соответствующую лицензию.

В указанной части оспариваемое законоположение было признано не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 35 (части 1–3), в связи с чем Федеральным законом от 3 июля 2016 года № 261-ФЗ оно было дополнено абзацами вторым – шестым, предусматривающими механизм выдачи временного разрешения, предоставляющего право на завершение полного цикла производства дистиллятов или право на завершение выдержки винодельческой продукции, а также право на хранение и поставку указанной продукции.

Таким образом, сделанная Конституционным Судом Российской Федерации оговорка не затронула особенностей правового регулирования законодателем оборота этилового спирта, который, в свою очередь, определен в пункте 1 статьи 2 оспариваемого Федерального закона как спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, фармацевтическая субстанция спирта этилового (этанол), головная фракция этилового спирта (отходы спиртового производства), спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый (тем более что, как настаивал сам заявитель в ходе разбирательства в арбитражных судах, ввиду длительного срока хранения этилового спирта, изменения его органолептических показателей и загрязнения его механическими примесями для дальнейшей реализации он был непригоден).

2.2. В силу положений Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, в связи с чем при вступлении в гражданско-правовые отношения – тем более осложненные таким публично-правовым элементом, как лицензирование, – юридические лица должны проявлять разумную осмотрительность, принимая на себя риски финансовых издержек, связанных с особенностями правового регулирования отдельных видов продукции, притом что законом или в установленном законом порядке могут быть введены ограничения оборотоспособности объектов гражданских прав, в частности могут быть предусмотрены виды объектов гражданских прав, которые могут принадлежать лишь определенным участникам оборота либо совершение сделок с которыми допускается по специальному разрешению, т.е. в пределах срока действия такого разрешения (пункт 1 статьи 2 и пункт 2 статьи 129).

Учитывая, что Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» устанавливает в числе оснований прекращения действия лицензии истечение срока ее действия (пункт 2 статьи 20), который указывается самим лицензиатом, но не может составлять более чем пять лет (пункт 17 статьи 19), необходимость своевременно реализовать этиловый спирт до этого момента либо распорядиться остатками этой продукции способами, предусмотренными законом, не может для него считаться неожиданной.

Гарантией имущественных прав хозяйствующего субъекта является возможность продления срока действия ранее выданной лицензии, которое осуществляется по его заявлению в порядке и сроки, установленные данным Федеральным законом и принятым на его основании Административным регламентом предоставления Федеральной службой по регулированию алкогольного рынка государственной услуги по лицензированию производства и оборота этилового спирта, алкогольной (за исключением

розничной продажи) и спиртосодержащей продукции, лицензированию производства, хранения, поставок и розничной продажи винодельческой продукции, произведенной сельскохозяйственными товаропроизводителями (организациями, индивидуальными предпринимателями, крестьянскими (фермерскими) хозяйствами), признаваемыми таковыми в соответствии с Федеральным законом «О развитии сельского хозяйства» (утвержден приказом Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка от 12 августа 2019 года № 199), составляющие 90 дней до истечения срока действия лицензии для подачи соискателем заявления о его продлении, 30 дней с даты поступления такого заявления для принятия решения уполномоченным органом (в пределах которых рассматриваются заявление и прилагаемые к нему документы, направляются межведомственные запросы, проводится внеплановая проверка в отношении заявителя) и 3 дня для направления принятого решения заявителю.

Таким образом, для продления срока действия лицензии по общему правилу достаточно волеизъявления лицензиата при условии соблюдения им норм действующего законодательства. При этом, по смыслу Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 мая 2013 года № 11-П, положения указанного Федерального закона с достаточной степенью определенности устанавливают требования, выполнение которых соискателем лицензии на осуществление деятельности по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции обуславливает получение (продление) такой лицензии и, следовательно, не допускает административного усмотрения при решении вопроса о ее выдаче (продлении). Не предоставляя, таким образом, лицензирующим органам права руководствоваться соображениями целесообразности, Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» в качестве дополнительной гарантии

предусматривает и возможность обжалования решения лицензирующего органа (как и допущенного им бездействия) в судебном порядке (статья 22).

3. В силу Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57); законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют; система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3), каковым является Налоговый кодекс Российской Федерации. В ведении Российской Федерации находится установление федеральных налогов (статья 71, пункт «з», Конституции Российской Федерации), в том числе акцизов, которые представляют собой форму регулирования государством имущественных отношений в общих (публичных) интересах по смыслу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации и статьи 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

В связи с этим, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и не в виде простого перечня, а как элементы системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику во многом предопределяются объективными закономерностями их экономической деятельности; требования пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу которого налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, относятся к каждому из перечисленных в пункте 1 статьи 17 данного Кодекса элементов налогообложения (определения от 19 мая 2009 года № 1047-О-О, от 30 января 2020 года № 11-О и др.), а значит, и к объекту налогообложения.

Учитывая указанные общие принципы налогообложения и имея в виду при этом специфику такого рода товара, как этиловый спирт, алкогольная и спиртосодержащая продукция, Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 13 марта 2018 года № 592-О

отметил, что акциз по своему экономико-правовому содержанию (сущности) призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становится барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления. Соответственно, федеральный законодатель вправе установить такие особенности взимания акциза при продаже, в частности алкогольной продукции, которые при всей ее специфике и трудностях контроля за процессом ее реализации обуславливали бы обложение акцизом каждой новой поставки на рынок данного подакцизного товара.

В соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками акциза признаются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, определяемые в соответствии с правом Евразийского экономического союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 «Акцизы» данного Кодекса; объектом налогообложения признаются операции по реализации на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации; в целях главы 22 данного Кодекса передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров; при этом этиловый спирт из всех видов сырья является подакцизным товаром (статья 179, подпункт 1 пункта 1 статьи 181 и подпункт 1 пункта 1 статьи 182).

С учетом названных законоположений, устанавливающих юридические основания для уплаты акцизов, возникновение данной налоговой обязанности как таковой не обусловлено наличием (отсутствием)

у налогоплательщика лицензии на осуществление определенных видов деятельности.

При этом для исполнения конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, а также соблюдения принципа равенства налогоплательщиков недостача подакцизного товара, в том числе допущенная налогоплательщиком после истечения срока действия соответствующей лицензии, приравнивается к налогооблагаемой операции для целей взимания акциза. Так, согласно положению пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность налогоплательщика исчислить и уплатить акциз возникает с момента обнаружения недостачи подакцизных товаров сверх норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти. Иными словами, законодатель использует такой прием юридической техники, как опровержимая презумпция: при отсутствии надлежащим образом подтвержденных налогоплательщиком свидетельств иного недостача рассматривается как хозяйственная операция, подлежащая налогообложению.

Следовательно, для организации-налогоплательщика на практике не исключается возможность доказывать факт отсутствия недостачи, которая приравнивалась бы к реализации этилового спирта: например, ввиду уничтожения товара пожаром, факт которого установлен соответствующим органом (постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 4 марта 2005 года № А10-1594/04-20-Ф02-651/05-С1); отсутствия товара на складе, обусловленного боем товара и передачей его на контроль качества (постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 7 декабря 2005 года № А78-3022/05-С2-20/220-Ф02-6073/05-С1); отсутствия товара, обусловленного хищением неустановленными лицами, что должно быть подтверждено уполномоченным органом (постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 17 ноября 2011 года № Ф05-11636/11 и от 14 декабря 2011 года № Ф05-13110/11); ввиду списания и утилизации

продукции по причине истечения срока действия федеральных специальных марок (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 ноября 2017 года № 17АП-15357/17) и др. Напротив, при недоказанности налогоплательщиком заявленного им факта уничтожения подакцизного товара (как это имело место, согласно представленным правоприменительным материалам, в конкретном деле с участием заявителя) образуется объект обложения акцизом, поскольку в этом случае утрата подакцизного товара не обусловлена обстоятельствами непреодолимой силы или целями делового характера.

3.1. Такое регулирование соотносится и со статьей 54¹ Налогового кодекса Российской Федерации, в которой законодатель, определяя пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, установил, что не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (пункт 1). Сопоставимый подход в период возникновения спорных правоотношений с участием заявителя был отражен и в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Помимо этого, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации разъяснял, что налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам, поскольку в силу пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на

формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности. В этой связи при возникновении спора о соответствии действительности приводимых налогоплательщиком причин выбытия имущества, в том числе при оценке достоверности и полноты представленных им документов в подтверждение факта и обстоятельств выбытия, судам следует учитывать характер деятельности налогоплательщика, условия его хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, а также оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам, в частности доводы о чрезмерности потерь (пункт 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»).

Толкование норм Налогового кодекса Российской Федерации, данное в указанном постановлении применительно к налогу на добавленную стоимость, имеет общее значение и применимо для установления наличия или отсутствия объекта обложения акцизом в случае предполагаемого уничтожения (утилизации) этилового спирта налогоплательщиком.

Учитывая приведенное разъяснение, ключевая роль в разрешении возникающих споров между налоговым органом и налогоплательщиком – а значит, в поддержании справедливого баланса между преимущественно фискальными интересами государства и экономическими интересами предпринимателя – отводится суду, который на основе принципов состязательности судопроизводства и равенства прав сторон (статья 46, часть 1; статья 123, часть 3, Конституции Российской Федерации), исследуя по существу фактические обстоятельства дела и не ограничиваясь лишь установлением формальных условий применения нормы (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 6 июня 1995 года № 7-П,

от 27 октября 2015 года № 28-П, от 8 декабря 2017 года № 39-П и др.), должен установить факт уничтожения подакцизного товара и тем самым наличие или отсутствие объекта обложения акцизом.

4. Как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, налогоплательщик исполняет обязанность по уплате налога не произвольно, а в соответствии с законом, в частности с учетом установленных законом обязательных элементов налогообложения; налоговая ставка является таким обязательным элементом налогообложения (пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации) и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения (Постановление от 10 июля 2017 года № 19-П; Определение от 19 июля 2016 года № 1459-О и др.).

Оспариваемое положение статьи 193 Налогового кодекса Российской Федерации на момент возникновения спорных правоотношений (т.е. по состоянию на 2012 год) предусматривало возможность применения налогоплательщиком ставки акциза 0 процентов в следующих случаях: реализации спирта этилового из всех видов сырья организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, а также организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза; передачи одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового спирта и (или) коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции; реализации (передачи производителями в структуре одной организации) спирта этилового для производства товаров, не признаваемых подакцизными.

Аналогичный по существу подход использован законодателем и в действующей системе правового регулирования взимания акциза с той, в

частности, разницей, что ставка 0 процентов применяется при реализации спирта этилового не любым организациям для производства ими спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, а тем из них, которым налоговым органом выдано свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с этиловым спиртом. В иных случаях при возникновении объекта обложения акцизом в отношении операций с этиловым спиртом применяется налоговая ставка (отличная от нулевой), установленная в твердом размере.

С учетом приведенных законоположений именно на налогоплательщике лежит обязанность подтверждения права на применение нулевой ставки акциза. Это согласуется с подходом Конституционного Суда Российской Федерации, который применительно к иным схожим по своей природе случаям указывал, что обязанность представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой налоговой ставки или право на предоставление налогового вычета, – в частности, наличие требуемого правового статуса у контрагента налогоплательщика, – не может рассматриваться как противоречащая Конституции Российской Федерации (Постановление от 14 июля 2003 года № 12-П; Определение от 3 июля 2007 года № 512-О-О и др.).

Обнаружение же недостачи указанной продукции (в том числе при недоказанности факта ее уничтожения самим налогоплательщиком) свидетельствует о невозможности для налогоплательщика подтвердить, а для налогового органа – опровергнуть совершение конкретной хозяйственной операции из числа указанных в статье 193 Налогового кодекса Российской Федерации и, соответственно, наличие или отсутствие права применения нулевой налоговой ставки. Применение в таком случае ставки акциза 0 процентов обесмысливало бы квалификацию выявленной недостачи в качестве объекта налогообложения и вело бы к злоупотреблениям со стороны плательщика акциза, притом что поступление в бюджет государства суммы

акциза от возможного контрагента налогоплательщика в данном случае также не обеспечивается.

5. Федеральный законодатель не лишен возможности дальнейшего совершенствования правового регулирования вопросов оборота этилового спирта. Так, в отношении последствий прекращения действия лицензии для организаций – производителей этилового спирта он вправе расширить круг законных способов распорядиться образовавшимися у них остатками данной продукции (особенно это значимо для случаев, когда деятельность данных лиц не была сопряжена с нарушениями установленных правил). Он также вправе регламентировать процедуру уничтожения организацией-налогоплательщиком остатков этилового спирта (например, предусмотрев возможность участия представителя уполномоченного государственного органа в этой процедуре или конкретный способ ее фиксации).

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47¹, 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 положения пункта 1 статьи 193 и пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» не противоречащими Конституции Российской Федерации.

2. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

3. 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».

№ 22-П



Конституционный Суд
Российской Федерации