

КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ¹

по состоянию на июль 2020 года

Постановление от 3 июня 2014 года № 17-П/2014

Пункт 3.2, абз. 2:

В силу правовой позиции, выраженной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2003 года № 12-П, детальное урегулирование порядка реализации плательщиками налога на добавленную стоимость своих правомочий, включая обязательность представления налоговому органу тех или иных документов, предусмотренных нормами публичного права и потому отличающихся незаменимостью, исключительностью и строгой формальной определенностью, обусловлено вытекающей из Конституции Российской Федерации и конкретизированной в Налоговом кодексе Российской Федерации связанностью налоговых органов законом. Соответственно, поскольку счет-фактура является публично-правовым документом, дающим налогоплательщику право для правомерного уменьшения налога на добавленную стоимость на сумму налоговых вычетов, положения статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие порядок исчисления налога на добавленную стоимость и определяющие правовые последствия выставления счета-фактуры, подлежат буквальному (неукоснительному) исполнению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, которые не вправе давать этим положениям расширительное истолкование.

Пункт 3.3, абз. 3:

Разрешая на основе исследования и оценки фактических обстоятельств подобные споры, в том числе связанные с определением того, подлежит ли

¹ Настоящее информационно-тематическое собрание правовых позиций подготовлено Секретариатом Конституционного Суда Российской Федерации и не является исчерпывающим. Решения КС РФ, в которых содержатся правовые позиции, даны в хронологическом порядке.

обложению единым налогом на вмененный доход тот или иной вид предпринимательской деятельности (как это имело место в деле ООО «Торговый дом «Камснаб»), арбитражные суды должны исходить из того, что действующее правовое регулирование исключает возможность двойного налогообложения – по общей системе и по системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. [...]

Пункт 3.4, абз. 1:

Таким образом, пункты 6 и 7 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации – в системе норм налогового законодательства и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации – не дают оснований для вывода о том, что приравненная для целей обложения налогом на добавленную стоимость к выставлению счетов-фактур выдача покупателям кассовых чеков (иных документов установленной формы) при розничной реализации товаров (работ, услуг) обязывает продавца таких товаров (работ, услуг) как плательщика единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности исчислять и уплачивать налог на добавленную стоимость. Иное – в нарушение принципа равенства в сфере налогообложения – означало бы возложение на налогоплательщиков не предусмотренных налоговым законодательством дополнительных налоговых обременений.

Пункт 4.1, абз. 1–3:

Одним из проявлений диспозитивности в регулировании налоговых правоотношений выступает право лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с его исчислением и уплатой, вступить в правоотношения по уплате данного налога, что в силу пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации возлагает на таких лиц обязанность выставить покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы налога и, соответственно, исчислять сумму данного налога, подлежащую уплате в бюджет. Выставленный же

покупателю счет-фактура, согласно пункту 1 статьи 169 данного Кодекса, в дальнейшем служит для него основанием для принятия указанных в нем сумм налога к вычету.

Плательщики единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности не признаются, по общему правилу, плательщиками налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), а значит, не имеют права на применение налоговых вычетов по этому налогу. Следовательно, взимание с тех из них, кто осуществляет соответствующую предпринимательскую деятельность без выставления покупателю счета-фактуры, налога на добавленную стоимость не только возлагало бы на них не предусмотренные законом налоговые обязательства, но и лишало бы их права на вычет по этому налогу.

Как следует из пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, обязанность продавца уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом – выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном данным Кодексом, т.е. посредством счета-фактуры (пункт 1 статьи 169), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Пункт 4.2, абз. 1, 2:

Применительно к операциям по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О отметил, что правила пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в системной связи с другими положениями

данного Кодекса предусматривают возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования: налогоплательщик вправе либо сформировать цену товаров (работ, услуг) без учета сумм налога на добавленную стоимость и, следовательно, без выделения этих сумм в выставляемых покупателю счетах-фактурах, что повышает ценовую конкурентоспособность соответствующих товаров (работ, услуг), либо выставить контрагенту счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость, притом что эта сумма (без учета налоговых вычетов) подлежит уплате в бюджет; такое законодательное регулирование направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг), оно определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, что не может рассматриваться как нарушение их конституционных прав.

[...] пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации возлагает обязанность по уплате налога на добавленную стоимость на лиц, не являющихся его плательщиками, или на плательщиков данного налога, освобожденных от исполнения обязанностей, связанных с его исчислением и уплатой, не ввиду одного лишь факта реализации ими товаров (работ, услуг), но при условии выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы данного налога; это продиктовано тем, что данный документ служит основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм налога на добавленную стоимость к вычету; вместе с тем пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации не предназначен для регулирования отношений, возникающих между продавцом товаров (работ, услуг) и конечным их потребителем, которому счет-фактура не выставляется, поскольку он не является плательщиком налога на добавленную стоимость, применяющим налоговый вычет [...].

Пункт 4.2, абз. 4, 5:

[...] положения пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в их взаимосвязи не должны пониматься в правоприменительной практике как допускающие признание лица, которое не является плательщиком налога на добавленную стоимость в силу абзаца третьего пункта 4 статьи 346²⁶ данного Кодекса и не выставляет покупателям счета-фактуры с выделенной в них суммой налога на добавленную стоимость, обязанным уплатить этот налог в бюджет только на том основании, что такое лицо, полагая необходимым использование общей системы налогообложения, указывало его в своей налоговой декларации, исчисляя при розничной реализации товаров (работ, услуг) сумму налога расчетным путем. Неправильное (в частности, ошибочное) декларирование сумм налога на добавленную стоимость не должно приводить к его взиманию, поскольку обязанность исчислить и уплатить налог возникает из закона (при наличии предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации оснований).

Что касается реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам с учетом налога на добавленную стоимость в результате неправильного применения налогоплательщиком общей системы налогообложения, то это обстоятельство не порождает у него налогового обязательства перед государством и не влечет изъятия суммы налога в доход бюджета. В таком случае взимание с лица налога на добавленную стоимость в полном объеме (а по сути, части дохода от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг по рыночной цене) наряду с возложением на него обязанности по уплате единого налога на вмененный доход приводило бы к неправомерному ограничению его имущественных прав, означало бы неосновательное изъятие денежных средств налогоплательщика в пользу казны, а следовательно, нарушало бы справедливый баланс публичных и частных интересов, что недопустимо в силу статей 34 (часть 1), 35 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации.

Постановление от 1 июля 2015 года № 19-П/2015

Пункт 4, абз. 3:

[...] 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.

Пункт 4.2, абз. 4:

[...] 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 [...].

Определение от 10 ноября 2016 года № 2561-О /2016

Пункт 2, абз. 3–6:

[...] данный налог, будучи формой 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); при этом реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму налога, а бремя его уплаты, соответственно, ложится на приобретателя товаров (работ, услуг), которому, в свою очередь, предоставлено право уменьшить собственное налоговое обязательство на

величину налоговых вычетов в размере суммы налога, предъявленной ему продавцом к уплате при реализации товаров (работ, услуг); уплате в бюджет по итогам налогового периода подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой самого налога, исчисленного налогоплательщиком по операциям, признаваемым объектом налогообложения; положительная разница возмещается налогоплательщику из бюджета;

в целях обеспечения надлежащего порядка применения налоговых вычетов и создания условий, позволяющих оценить их правомерность и пресечь ситуации, связанные с необоснованным возмещением (зачетом или возвратом) сумм налога на добавленную стоимость из бюджета, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает в качестве основания принятия налогоплательщиком к вычету суммы этого налога по конкретной операции специальный документ – счет-фактуру, который выставляется продавцом и должен отвечать требованиям, закрепленным статьей 169 данного Кодекса; если же выставленный счет-фактура не содержит четких и однозначных сведений, предусмотренных законом, он не может являться основанием для принятия налогоплательщиком к вычету или возмещению сумм налога на добавленную стоимость, начисленных продавцом приобретенных им товаров (работ, услуг);

обязанность по выставлению счета-фактуры не распространяется, в частности, на реализацию товаров в розницу, а равно на лиц, которые не относятся к плательщикам указанного налога или освобождены от исполнения обязанностей по его исчислению и уплате, поскольку в этих случаях реализация товаров (работ, услуг) не предполагает предъявления покупателем уплаченной им в составе цены суммы налога для получения налогового вычета и не дает покупателю права на применение такого вычета, что исключает исчисление суммы налога и ее выделение из цены товаров (работ, услуг);

обязанность по выставлению счета-фактуры, как следует из статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, распространяется на всех плательщиков налога на добавленную стоимость в качестве безусловного требования, а выделение суммы этого налога в счете-фактуре образует необходимое условие и достаточное формальное основание, с которым закон связывает в том числе и право налогоплательщика на получение налогового вычета.

Пункт 2.1, абз. 3:

[...] право налогоплательщика на получение налогового вычета не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а также финансово-экономическим положением и поведением иных (третьих) лиц. Иное, вопреки конституционному принципу равенства всех перед законом и судом (статья 19 Конституции Российской Федерации) и связанному с ним принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, могло бы лишить налогоплательщиков предсказуемости последствий исполнения ими закона.

Пункт 2.3, абз. 1, 2:

В случаях, когда после несостоявшихся повторных торгов конкурсный кредитор оставляет предмет залога за собой по цене, определяемой в соответствии с законодательством о банкротстве, что приводит к погашению его денежных требований к должнику в размере соответствующей цены, для конкурсной массы в части требований по налогу на добавленную стоимость наступают последствия, равнозначные реализации имущества за деньги, поскольку такие требования относятся к четвертой очереди без преимущества перед требованиями, обеспеченными залогом. [...]

[...] при получении предмета залога в счет погашения требований конкурсного кредитора по обязательствам, обеспеченным залогом, и выставлении ему счетов-фактур с выделенной суммой налога на

добавленную стоимость он приобретает законную возможность принять соответствующую сумму налога к вычету в порядке, предусмотренном статьями 171–172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Постановление от 10 июля 2017 года № 19-П/2017

Пункт 3.3, абз. 3:

[...] в отношении колясок детских положения подпункта 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и Перечня кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых при ввозе на территорию Российской Федерации налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов, не предполагают отказ от применения этой ставки в случаях поставки таких колясок в комплектации, согласующейся с их обычным использованием (в которой принадлежности связаны с обычным использованием главной вещи и разумно соотносятся с нею по стоимости).

Пункт 3.3, абз. 6:

[...] применение ставки налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов стало невозможным в случае, когда прямо упомянутый в подпункте 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации детский товар был ввезен в виде комплекта, состоящего из вещи, определяющей название товара, и принадлежностей к ней. Переход же на исчисление данного налога по ставке 18 процентов, в том числе на самую коляску, неправомерно ограничивший имущественные права налогоплательщика (импортера) путем неосновательного изъятия его денежных средств в пользу казны, а также приобретателя этого товара, оплачивающего налог в цене товара при отсутствии к тому объективных причин, не может считаться оправданным с точки зрения защищаемых Конституцией Российской Федерации целей и ценностей и отвечающим

требованиям, вытекающим из ее статей 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (часть 1), 46 и 57.

Постановление от 28 ноября 2017 года № 34-П/2017

Пункт 3.2, абз. 4:

Таким образом, подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не предполагает обложение налогом на добавленную стоимость оказанных услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов, а также начисление пени и штрафов по данному налогу за периоды, предшествовавшие изменению толкования этой нормы судами применительно к указанному виду деятельности (с учетом действия налогового периода по налогу на добавленную стоимость и порядка изменения налогового регулирования, ухудшающего положение налогоплательщиков), когда в силу существовавшей ранее устойчивой правоприменительной практики, благоприятной для налогоплательщиков, такая деятельность относилась к услугам по обслуживанию морских судов в период стоянки в портах и освобождалась от уплаты данного налога.

Постановление от 19 декабря 2019 года № 41-П/2019

Пункт 2.3, абз. 2:

[...] даже в случае ошибочного применения налогоплательщиками общей системы налогообложения с налогом на добавленную стоимость вместо единого налога на вмененный доход выставление покупателю счета-фактуры с выделением в нем суммы налога на добавленную стоимость обязывает к уплате этого налога лиц, не являющихся его плательщиками, а равно тех его плательщиков, которые освобождены от обязанности исчислять его и уплачивать по какому-либо основанию, – в таких случаях обязанность платить налог обусловлена тем, что указанный документ служит покупателю

основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцом [...].

Пункт 3.2, абз. 2, 3:

При этом само по себе исключение операций должников, признанных банкротами, по реализации имущества из облагаемых налогом на добавленную стоимость с лишением права на налоговый вычет не представляется избыточным ограничением прав покупателя этого имущества, для которого отсутствие возможности применить вычет компенсируется собственно предполагаемым отсутствием его суммы в цене реализуемого ему имущества, хотя и может создать ему неудобства в хозяйственной деятельности. Однако покупатель ставится в уязвимую с точки зрения налоговых последствий ситуацию, если должники-банкроты, реализуя продукцию, изготовленную в процессе текущей хозяйственной деятельности, выделяют налог на добавленную стоимость в счетах-фактурах, а покупатель, произведя оплату продукции с учетом этих сумм, рассматривается налоговым органом как не имеющий права на получение вычета, несмотря на то что счет-фактура с выделенной в нем суммой налога на добавленную стоимость, по общему правилу, является специальным документом, дающим такое право.

Следовательно, покупатель фактически несет бремя налога на добавленную стоимость как при оплате приобретенной продукции (безотносительно к тому, поступают ли далее суммы этого налога в бюджет от продавца), так и при последующей реализации своей продукции (поскольку не может воспользоваться вычетом, предусмотренным в таких случаях по общему правилу), что ведет к двойному налогообложению, а значит, к нарушению принципов равенства и экономической обоснованности налогообложения [...].

[Постановление от 29 апреля 2020 года № 22-П/2020](#)

Пункт 3, абз. 3:

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.

Пункт 4, абз. 4, 5:

[...] именно на налогоплательщике лежит обязанность подтверждения права на применение нулевой ставки акциза. [...]

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

[Постановление от 30 июня 2020 года № 31-П/2020](#)

Пункт 2.2, абз. 2–5:

Налог на добавленную стоимость выполняет прежде всего фискальную функцию, но, кроме этого, он используется в качестве правового инструмента регулирования экономических отношений и для стимулирования определенных экономических процессов.

[...] Взимание налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения с одновременным предоставлением права на применение налоговой ставки 0 процентов к экспортным операциям направлено в том числе на поддержание экспорта и усиление конкурентоспособности товаров, экспортируемых из Российской Федерации. При этом установление нулевой ставки налога создает фикцию обложения налогом (без его уплаты) и у налогоплательщика возникает право на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщиком.

Нарушение принципа взимания налога на добавленную стоимость в стране назначения в тех случаях, когда единая экспортная хозяйственная операция по транспортировке груза за пределы территории Российской Федерации разбивается в результате обстоятельств непреодолимой силы на несколько составляющих (этапов), в частности когда транспортировка груза на внутрироссийском этапе перевозки облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов, создает неблагоприятные условия для ценовой конкуренции для российских товаров на международных рынках, что не может соответствовать конституционному требованию поддержки конкуренции (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации).

[...] взимание налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения не только обусловлено целью поддержания конкуренции, избежания двойного налогообложения операции в стране происхождения и в стране назначения, но и предопределяется правовой природой указанного налога как налога на потребление, поскольку потребление экспортируемых товаров происходит именно в стране назначения.

Пункт 2.2, абз. 7, 8:

[...] системный анализ подпункта 12 пункта 1 статьи 164 и пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом целей, которыми обусловлено закрепление на законодательном уровне применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость к операциям по реализации услуг тайм-чартера в рамках экспортных операций, позволяет сделать вывод, что для целей применения указанной ставки налога определяющее правовое значение имеет экономическая суть произведенных операций (связь с экспортной операцией), направленность действий на вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

[...] Непризнание за налогоплательщиком в условиях случившихся непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств права на применение ставки 0 процентов, притом что в отсутствие таких обстоятельств право на применение ставки 0 процентов в случае реальности взаимоотношений по тайм-чартеру в рамках экспорта не ставится под сомнение, сдерживает хозяйствующих субъектов в намерении быть каким-либо образом причастными к тайм-чартеру с использованием российских судов.

Пункт 2.2, абз. 10:

[...] для целей применения налоговой ставки 0 процентов в рамках международной перевозки товаров определяющее правовое значение имеет связь хозяйственных операций с экспортом, т.е. их экономическая сущность.

Пункт 2.3, абз. 4:

[...] формальный подход к решению вопроса об условиях реализации права на применение налоговой ставки 0 процентов приводит к его существенному ущемлению; исключение возможности подтверждения налогоплательщиком указанного права иными помимо указанных в статье 165 Налогового кодекса Российской Федерации документами ставит под угрозу осуществление эффективной судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при принятии решения о правомерности либо неправомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную

стоимость, поскольку такая защита не может быть обеспечена без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств.

Пункт 2.4, абз. 9:

[...] непредвиденное прекращение действия первоначального коносамента, в соответствии с которым фактически состоялась перевозка груза лишь на части маршрута экспорта товара в результате его передачи экспортером судовладельцу путем перегрузки груза на иное судно, не изменяет его доказательственного значения для целей применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость.

Пункт 2.4, абз. 11:

Совершение или несовершение судовладельцем действий по аннулированию коносамента само по себе не может влиять на подтверждение правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и во всяком случае не может быть основанием для возложения безусловной обязанности по компенсации суммы уплаченного налога на добавленную стоимость на заявителя.

Пункт 2.5, абз. 4, 5:

[...] для реализации права на применение налоговой ставки 0 процентов необходимо доказать как факт прекращения отношений по тайм-чартеру по не зависящим от воли сторон сделке основаниям, так и единство экспортной операции. [...]

[...] для целей документального подтверждения права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость налогоплательщик может представить любые документы, свидетельствующие об экспортной направленности операции, наряду с контрактом, аннулированным коносаментом и новыми коносаментами [...].