



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «ТНК-Нягань» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

2 апреля 2009 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей 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.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи Л.О.Красавчиковой, проводившей на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы ОАО «ТНК-Нягань»,

у с т а н о в и л:

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ОАО «ТНК-Нягань» оспаривает конституционность подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, которым предусмотрено обложение налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме

экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, в том числе работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемых (оказываемых) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иных подобных работ (услуг).

Как следует из представленных материалов, решением Арбитражного суда города Москвы от 8 февраля 2008 года было признано недействительным решение Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 31 июля 2007 года № 52/1592 в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 29 504 рублей, предъявленной к оплате согласно выставленным счетам-фактурам за оказанные ОАО «ТНК-Нягань» услуги (по организации перевалки нефти, обеспечению транспортировки нефти, оформлению сертификатов, а также агентское вознаграждение) с применением налоговой ставки 18 процентов. Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 21 апреля 2008 года, оставленным без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 30 июля 2008 года, решение Арбитражного суда города Москвы от 8 февраля 2008 года было отменено и в удовлетворении заявленных ОАО «ТНК-Нягань» требований отказано. При этом арбитражные суды исходили из того, что данные услуги согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации подлежали налогообложению по ставке 0 процентов, а не 18 процентов, поскольку были непосредственно связаны с транспортировкой грузов на экспорт.

По мнению заявителя, отсутствие в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации четкого и определенного перечня работ (услуг), подлежащих налогообложению по ставке 0 процентов, влечет

возможность произвольного, а не на основании закона определения элементов налогообложения, что свидетельствует о несоответствии содержащейся в нем нормы статьям 8, 19, 34, 35 и 57 Конституции Российской Федерации.

2. По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, в системной связи со статьями 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 Конституции Российской Федерации, в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы. Конкретизируя выводимый из указанных положений Конституции Российской Федерации принцип определенности налоговых норм, Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет в пункте 6 статьи 3, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Формируя структуру налоговой системы Российской Федерации, федеральный законодатель при установлении конкретного налога самостоятельно выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Конституционный Суд Российской Федерации, обращаясь в своих решениях (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) к вопросам, связанным с порядком исчисления налога на добавленную стоимость, 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, законодатель предусмотрел многоступенчатый механизм его уплаты, в рамках которого при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) налогоплательщик (налоговый агент) дополнительно к их цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю сумму НДС, исчисленную по каждому виду товаров (работ, услуг, имущественных прав) как процентная доля указанных цен (тарифов), соответствующая налоговой ставке.

Налоговая ставка, в том числе нулевая, по налогу на добавленную стоимость, как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 15 мая 2007 года № 372-О-П, является 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.

Применение налоговой ставки 0 процентов в соответствии с правилами главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации обусловлено реальным осуществлением экспортной операции, а также представлением налогоплательщиком определенного комплекта документов (пункт 4 статьи 165), т.е. именно на налогоплательщика возлагается обязанность подтвердить обоснованность применения указанной налоговой ставки.

Отмечая специфику обложения налогом на добавленную стоимость экспортируемых товаров, а также работ и услуг, связанных с экспортом товаров, Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от

19 января 2005 года № 41-О отметил, что при этом происходит не только освобождение налогоплательщика от уплаты НДС по операциям реализации соответствующих товаров (работ, услуг), но и возмещение из бюджета сумм НДС, перечисленных налогоплательщиком своим поставщикам (возврат «входного» НДС). Применение такого порядка в отношении экспортируемых товаров способствует усилению конкурентоспособности товаров, экспортируемых из Российской Федерации, на мировом рынке, поскольку по общему правилу обложение налогом на добавленную стоимость экспортируемых товаров, а также работ и услуг, связанных с экспортом товаров, осуществляется в стране назначения.

Перечень товаров, работ и услуг, налогообложение по которым производится по ставке 0 процентов, установлен пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 указанной статьи налогообложение по налоговой ставке 0 процентов производится при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Данное положение распространяется в том числе на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте).

Кроме того, названной нормой к данному роду работ (услуг) причислены «и иные подобные работы (услуги)» – как следует из буквального содержания подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, – непосредственно связанные с

производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Подобное регулирование свидетельствует о том, что, устанавливая общий критерий, на основании которого осуществляется квалификация тех или иных работ (услуг) как непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, законодатель отказался от закрепления закрытого их перечня, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных работ (услуг), непосредственно связанных с экспортом товаров, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщиков.

Разрешение же споров о юридической квалификации тех или иных работ (услуг), связанных с выполнением обязанности по уплате налога, относится к компетенции арбитражных судов, которые не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнений в правомерности отказа в возмещении суммы налога на добавленную стоимость обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (выяснение характера операций, возможности их осуществления только в отношении экспортных товаров, установление того, являлся ли товар в момент оказания услуги экспортируемым, были ли соответствующие товары на момент совершения данных операций помещены под таможенный режим экспорта и т.п.).

Таким образом, оспариваемая норма Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливая пределы ее детализации, обусловленные необходимостью ее эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций, сама по себе не содержит неопределенности и не предполагает формального подхода при разрешении налоговых споров и – с учетом правовых позиций

Конституционного Суда Российской Федерации, сохраняющих свою силу, – не может, вопреки утверждению заявителя, рассматриваться как нарушающая или ограничивающая конституционные права налогоплательщиков.

Доводы, приведенные заявителем в обоснование своей позиции, свидетельствуют о том, что им, по существу, ставится вопрос о законодательном закреплении закрытого перечня работ (услуг), на которые распространяется действие оспариваемой нормы. Между тем разрешение подобных вопросов, как требующее внесения изменений и дополнений в действующее правовое регулирование, относится к исключительной компетенции федерального законодателя и не входит в полномочия Конституционного Суда Российской Федерации, как они определены в статье 125 Конституции Российской Федерации и статье 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», равно как не входит в его полномочия судебный надзор за единообразием в толковании и применении норм арбитражными судами – его осуществление является прерогативой Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (статьи 125 и 127 Конституции Российской Федерации, пункт 1 статьи 304 АПК 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 открытого акционерного общества «ТНК-Нягань», 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.

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

Судья-секретарь
Конституционного Суда
Российской Федерации

Ю.М.Данилов

№ 475-О-О