



ОПРЕДЕЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации

город Москва

8 апреля 2004 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей М.В.Баглая, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, А.Л.Коконова, Л.О.Красавчиковой, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи А.Л.Коконова, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы ООО "Пром Лайн",

установил:

1. Решением инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № 8 по Владимирской области от 10 декабря 2002 года ООО "Пром Лайн" привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на добавленную стоимость, поскольку, по мнению налогового органа, обществом неправомерно рассматривались в виде налоговых вычетов суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщику путем зачета встречных требований. Арбитражный суд Владимирской области решением от 13 марта 2003 года, оставленным без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21 июля 2003 года, отказал ООО "Пром Лайн" в признании незаконным решения налогового органа. При этом суд установил, что право требования долга от поставщика, участвовавшего в проведении зачета встречных требований, было уступлено обществу другой организацией-кредитором, которая была связана с поставщиком договором займа, однако к моменту проведения с поставщиком зачета встречных требований и принятия сумм налога на добавленную стоимость к вычету ООО "Пром Лайн" (новый кредитор) полученное право требования организации - первоначальному кредитору не оплатило, т.е. встречный платеж за уступленное право требования не осуществило, а значит, не произвело реальные затраты на оплату начисленных ему поставщиком сумм налога, что исключает возможность принятия обществом этих сумм налога к вычету.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ООО "Пром Лайн" просит признать не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19, 34, 35 и 57, положение пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Заявитель полагает, что оспариваемое положение - по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, - не допускает принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных налогоплательщиком при проведении зачета встречных требований с поставщиком путем предъявления к поставщику права требования, не оплаченного налогоплательщиком предыдущему кредитору, что приводит к неравному налогообложению лиц, находящихся в равном экономическом положении, нарушает конституционный принцип равенства всех перед законом и судом, а также неправомерно ограничивает свободу предпринимательской деятельности и право частной собственности.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги. Раскрывая и конкретизируя понятие законно установленного налога, Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно указывал, что для признания налога законно установленным необходимо сформировать в законе его полноценную структуру путем определения всех существенных элементов налогообложения, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе всех существенных элементов налогообложения (постановления от 18 февраля 1997 года по делу о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции", от 11 ноября 1997 года по делу о проверке конституционности статьи 11¹ Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации" и от 28 марта 2000 года по делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость"). Полноценная с точки зрения экономико-правового содержания, четко сформированная структура налога обеспечивает работоспособность и эффективность налогового механизма, позволяя налогоплательщикам правильно исчислить и своевременно уплатить сумму налога, а налоговым органам - провести соответствующий контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налогов в бюджет.

Реализуя конституционные принципы в сфере налогообложения, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги (пункт 1 статьи 3), и вводит перечень подлежащих обязательному установлению и раскрытию в законе элементов налогообложения (пункт 1 статьи 17). Формируя структуру 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.

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.

Согласно статье 171 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 данного Кодекса, на установленные законом налоговые вычеты (пункт 1); вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (пункт 2). При этом в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения и обеспечения экономической обоснованности принимаемых к вычету сумм налога налогоплательщик вправе принять к вычету только те суммы налога, которые им фактически уплачены поставщикам. Тем самым обеспечиваются условия для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств, одного - от налогоплательщика к поставщику в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого - к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета, приводящего либо к уменьшению итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, либо к возмещению суммы налога из бюджета.

Таким образом, пункт 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, позволяющий при расчете итоговой суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате налогоплательщиком в бюджет, принимать к вычету лишь фактически уплаченные поставщикам суммы налога, сам по себе не ограничивает конституционные права и свободы граждан. Содержащаяся в нем норма, закрепляя требование, необходимое для исчисления разницы между суммами налога, полученными от покупателей, и суммами налога, уплаченными поставщикам, и обусловленное официально принятым методом выделения облагаемой величины добавленной стоимости, обеспечивает реализацию экономического предназначения налога на добавленную стоимость.

3. Неконституционность пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации заявитель усматривает в том, что содержащаяся в нем норма не позволяет принять к вычету сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную поставщику при зачете взаимных требований в

условиях, когда предъявляемое поставщику право требования налогоплательщиком не оплачено предыдущему кредитору, т.е., по сути, требования заявителя сводятся к более полному раскрытию и уточнению понятия фактически уплаченных сумм налога при формах расчетов, не влекущих движение денежных средств.

Конституционный Суд Российской Федерации уже обращался к вопросу об использовании налогоплательщиками различных форм расчетов (как влекущих движение денежных средств, так и являющихся неденежными). В Постановлении от 20 февраля 2001 года по делу о проверке конституционности положений абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" Конституционный Суд Российской Федерации указал, что Гражданский кодекс Российской Федерации рассматривает плату как лишь один из возможных способов исполнения возмездного договора: в соответствии с пунктом 1 статьи 423 возмездным является договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, а в соответствии со статьей 410 обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования; это, однако, не означает, что положение абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" о фактически уплаченных поставщикам суммах налога должно пониматься только как уплата непосредственно в виде денежной суммы и что уплатой не может быть признан зачет встречных требований, осуществляемый на основании статьи 410 ГК Российской Федерации.

Как отмечается в названном Постановлении, правоприменительная практика государственных налоговых органов свидетельствует о том, что суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), расчеты за которые налогоплательщики производят без фактического движения денежных средств (путем проведения зачета встречных требований, уступки права требования или совершения меновых (бартерных) сделок), принимаются к зачету на общих основаниях; при этом - исходя из природы налога на добавленную стоимость и в целях соблюдения принципа равенства налогообложения - при использовании зачета встречных требований в бюджет должны вноситься такие же суммы налога, как и при использовании возмездного договора, плату за исполнение своих обязанностей по которому сторона получает непосредственно денежными средствами.

Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации, подтвердив равноправие различных форм расчетов для принятия сумм налога на добавленную стоимость к вычету при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вместе с тем признал, что проведение между контрагентами по сделке расчета в форме, не влекущей движения денежных средств (при неденежной форме расчетов), не освобождает налогоплательщиков от обязанности по внесению в бюджет такой же суммы налогов, как если бы расчет совершался в денежной форме.

Приведенная правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, а также буквальное толкование пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 2 его статьи 167, согласно которому оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение обязательства зачетом, позволяют сделать вывод, что оспариваемая норма не препятствует принятию к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам при проведении зачета встречных требований, а следовательно, отсутствует неопределенность в вопросе о ее соответствии Конституции Российской Федерации, что в силу статьи 36 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" является основанием для отказа в принятии обращения к рассмотрению.

4. В Постановлении от 20 февраля 2001 года Конституционный Суд Российской Федерации, анализируя составные элементы механизма расчета итоговой суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, подчеркнул, что под фактически уплаченными поставщикам суммами налога на добавленную стоимость подразумеваются реально понесенные налогоплательщиком затраты (в форме отчуждения части имущества в пользу поставщика) на оплату начисленных поставщиком сумм налога. Поэтому для признания тех или иных сумм налога на добавленную стоимость фактически уплаченными поставщикам в целях принятия их к вычету при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, требуется установление не только факта осуществления налогоплательщиком расходов на оплату начисленных ему сумм налога, но и характера произведенных налогоплательщиком затрат, а именно являются ли расходы на оплату начисленных ему сумм налога реальными затратами налогоплательщика.

В связи с этим необходимо исследовать вопрос, что представляют собой те средства (денежные средства или иное имущество), которые направляются налогоплательщиком в оплату начисленных ему сумм налога на добавленную стоимость. Если произведенные налогоплательщиком расходы на оплату начисленных сумм налога не обладают характером реальных затрат, не

возникают и объективные условия для признания таких сумм фактически уплаченными поставщикам, поскольку, не осуществив реальные затраты на оплату начисленных сумм налога, налогоплательщик не может обладать правом уменьшать общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, на сумму налога, начисленную ему поставщиками.

Обладающими характером реальных и, следовательно, фактически уплаченными должны признаваться суммы налога, которые оплачиваются налогоплательщиком за счет собственного имущества или за счет собственных денежных средств. При этом передача собственного имущества (в том числе ценных бумаг, включая векселя, и имущественных прав) приобретает характер реальных затрат на оплату начисленных поставщиками сумм налога только в том случае, если передаваемое имущество ранее было получено налогоплательщиком либо по возмездной сделке и на момент принятия к вычету сумм налога полностью им оплачено, либо в счет оплаты реализованных (проданных) товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В случае если имущество, приобретенное налогоплательщиком по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщикам в счет оплаты начисленных сумм налога и принятия этих сумм к вычету налогоплательщиком не оплачено или оплачено не полностью, то принимаемая к вычету сумма налога - в силу требования о необходимости реальных затрат на оплату начисленных сумм налога - должна исчисляться соответственно той доле, в какой налогоплательщиком оплачено переданное имущество.

Из этого следует, что предъявление поставщику при проведении зачета встречных требований права требования, не оплаченного налогоплательщиком предыдущему кредитору, не может приводить к признанию начисленных поставщиком сумм налога фактически оплаченными налогоплательщиком, поскольку такой зачет встречных требований не имеет в своем основании реальных затрат налогоплательщика на оплату начисленных ему сумм налога. Только при выполнении налогоплательщиком такого обязательного условия, как оплата предыдущему кредитору полученного от него права требования к поставщику, проведенный зачет встречных требований может признаваться влекущим реальные затраты налогоплательщика на оплату начисленных ему сумм налога, а сами начисленные суммы налога - фактически оплаченными налогоплательщиком и, следовательно, подлежащими вычету.

Передача поставщику за приобретенные товары (работы, услуги) имущества, ранее полученного налогоплательщиком безвозмездно, также не порождает у налогоплательщика права на налоговый вычет, поскольку такая форма оплаты не отвечает требованию о необходимости реальных затрат налогоплательщика на оплату начисленных поставщиком сумм налога. Аналогичным образом передача собственных денежных средств приобретает характер реальных затрат в том случае, если эти денежные средства ранее были получены налогоплательщиком в счет оплаты реализованных (проданных) им товаров (выполненных работ, оказанных услуг), иного собственного имущества, ценных бумаг и имущественных прав.

Что касается оплаты начисленных поставщиками сумм налога с помощью имущества (в том числе денежных средств и ценных бумаг), полученного налогоплательщиком по договору займа, то, несмотря на факт отчуждения налогоплательщиком-заемщиком в оплату начисленных поставщиками сумм налога заемного имущества (в том числе заемных денежных средств и заемных ценных бумаг), в этом случае передача имущества начинает отвечать второму, более важному обязательному признаку, позволяющему принимать начисленные суммы налога к вычету, а именно признаку реальности затрат, только в момент исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа.

Арбитражными судами в решениях по делу ООО "Пром Лайн" установлено, что налогоплательщик не осуществил реальных затрат на оплату начисленных ему сумм налога на добавленную стоимость. Между тем проверка законности и обоснованности судебных решений, связанная с оценкой фактических обстоятельств дела, не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации, как она установлена статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктами 1 и 2 части первой статьи 43, частью первой статьи 79, статьями 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

определил:

1. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн", поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона "О

Конституционном Суде Российской Федерации", в соответствии с которыми жалоба признается допустимой, и поскольку разрешение поставленного в ней вопроса Конституционному Суду Российской Федерации неподведомственно.

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

3. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации
В.Д.Зорькин

Судья-секретарь
Конституционного Суда
Российской Федерации
Ю.М.Данилов

№ 169-О

**ОСОБОЕ МНЕНИЕ
СУДЬИ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
А.Л. КОНОНОВА ПО ОПРЕДЕЛЕНИЮ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ 8 АПРЕЛЯ 2004 ГОДА ОБ ОТКАЗЕ
В ПРИНЯТИИ К РАССМОТРЕНИЮ ЖАЛОБЫ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "ПРОМ ЛАЙН" НА НАРУШЕНИЕ
КОНСТИТУЦИОННЫХ ПРАВ И СВОБОД ПОЛОЖЕНИЯМИ
ПУНКТА 2 СТАТЬИ 171 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации заявитель фактически ставит вопрос о неконституционности оспариваемых положений Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку законодатель не установил с достаточной определенностью, что следует понимать под "фактически уплаченными суммами налога" при расчетах с поставщиками. Эта неопределенность вызывает противоречивое толкование на практике и нарушает права заявителя в конкретном деле.

Определение Конституционного Суда Российской Федерации не только не устраняет эту неопределенность, но отсылает разрешение этого вопроса к той же противоречивой практике арбитражных судов, которую обжалует заявитель. Попытки толкования спорного понятия на деле сводятся к тавтологическим повторам одних и тех же выражений, которые как раз и требуют разъяснения, - "фактически уплаченные суммы", "факт осуществления реальных затрат", "фактическая оплата" и т.д., которые не подвергаются сомнению лишь в одном случае - оплаты денежными средствами, что, по сути, делает бессмысленной саму постановку вопроса заявителем.

Между тем оспариваемые положения Налогового кодекса Российской Федерации, примененные в абсолютно аналогичной правовой ситуации, уже были предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации в Постановлении от 20 февраля 2001 года по жалобе ЗАО "Востокнефтересурс". В этом деле Конституционный Суд Российской Федерации признал такую же форму расчетов путем уступки права требования дебиторской задолженности от третьего лица правомерной и подлежащей применению в налоговых отношениях при расчетах налогового вычета при уплате налога на добавленную стоимость, аргументируя свою позицию следующим образом.

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

срок которого не указан или определен моментом востребования.

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

Из взаимосвязанных положений названного Закона, определяющих природу налога, предназначение и порядок его уплаты (статьи 1, 3, 4 и 7), вытекает, что исчисление подлежащей взносу в бюджет суммы налога не зависит от формы расчетов между продавцом и покупателем, поскольку оно основано на общем правиле определения добавленной стоимости как разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат на их производство и реализацию, не обусловленном какими-либо особенностями отношений между хозяйствующими субъектами. Этот единый порядок исчисления налога на добавленную стоимость при использовании налогоплательщиком любых законных форм реализации товаров (работ, услуг), в том числе путем обмена одних товаров на другие, при уступке требования и т.п., будучи одним из существенных элементов налогообложения, обеспечивает единообразное понимание положения о фактически уплаченных поставщикам суммах налога. Ограничительное толкование данного положения (как оплата только денежными средствами поставленных товаров и в составе их цены - предъявленной суммы налога) привело бы к его противоречию с содержащимся в статье 1 Закона правилом определения добавленной стоимости и создало бы правовую неопределенность, что недопустимо.

Таким образом, при расчетах путем зачета встречных требований суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю, в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации считаются уплаченными и подлежат вычету на общих основаниях. В этом смысле оспариваемое положение не может рассматриваться как препятствующее - при соблюдении установленного порядка исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость - использованию всех законных гражданско-правовых способов реализации товаров (в частности, посредством прекращения обязательства зачетом) и обусловленных этими способами форм фактической уплаты поставщикам сумм налога (денежными средствами или в результате взаимозачета), а также права на возмещение уплаченного налога за счет средств федерального бюджета.

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

Следует отметить, что аналогичный смысл оспариваемой нормы, в частности термина "сумма налога, фактически уплаченная поставщикам", имел в виду и законодатель, внося изменения в статью 167 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с подпунктом 2 пункта 2 которой оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признается прекращение обязательства зачетом. Согласно письму председателя Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам в Конституционный Суд Российской Федерации в связи с делом ЗАО "Востокнефтегазресурс" под суммой налога, фактически уплаченной поставщикам, следует подразумевать не только денежные средства, но и величины, исчисляемые по данным бухгалтерского учета. Зачетный механизм, определяющий порядок исчисления подлежащей взносу в бюджет суммы налога, не может зависеть от формы расчетов между продавцом и покупателем, поскольку принцип определения добавленной стоимости не обуславливается какими-либо особенностями отношений между хозяйствующими субъектами. Таким образом, в ситуации, описанной заявителем, при расчетах путем зачета встречных требований суммы налога, предъявленные покупателю, считаются уплаченными исходя из указанной нормы статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации и подлежат вычету на общих основаниях.

Сходную позицию о признании в налоговых отношениях документов гражданско-правового оборота выразил Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2003 года, указав, что установленный Налоговым кодексом Российской Федерации (статья 165) перечень документов, представляемых в целях налогообложения для подтверждения фактического экспорта товаров, не может рассматриваться как формальное ограничение прав налогоплательщиков, поскольку не исключает в общей системе правового регулирования представления и иных, содержащих такую же информацию документальных доказательств, допускаемых при рассмотрении гражданско-правовых споров.

По смыслу пункта 3 статьи 423 ГК Российской Федерации, договор уступки требования дебиторской задолженности между коммерческими организациями, как и в деле с участием заявителя, носит возмездный характер, поскольку иное не вытекает из закона, иных правовых актов

или из содержания и существа договора. Эта расчетная операция не противоречит сути гражданско-правовых отношений и аналогична форме расчетов с использованием зачета встречных требований, признанных правомерными при налоговых зачетах в соответствии с Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 20 февраля 2001 года.

В соответствии с правилами бухгалтерского учета имущественное право (в данном случае - право требования дебиторской задолженности) представляет собой актив юридического лица, отражающий определенную балансовую стоимость. При передаче (отчуждении) этого права другому лицу фактические затраты (расходы) отражаются в балансе как выбытие активов и именуется оплатой, при этом обязательства перед продавцом (поставщиком) юридически прекращаются.

Пункт 2 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации прямо предусматривает, что оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком. Налоговое законодательство не содержит какой-либо обусловленности возникновения права на налоговые вычеты моментом погашения налогоплательщиком кредита перед третьими лицами, включая расчеты по дебиторской задолженности с первоначальным кредитором.

При оценке противоречия в применении оспариваемой заявителем нормы следует исходить также из общеправовой и конституционной презумпции добросовестности участников гражданского оборота (статья 10 ГК Российской Федерации) и положения о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, в системе действующего законодательства с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации под суммой налога, подлежащей вычету на основании пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса, как предъявленной налогоплательщику и уплаченной им при приобретении товаров (работ, услуг), следует понимать и затраты на оплату налога, произведенные путем передачи имущества (включая имущественные права, в том числе уступку права требования), принадлежащего налогоплательщику на праве собственности, т.е. путем выбытия актива.