



# О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

## КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Дека» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 14 статьи 187 и пунктом 5 статьи 200 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

13 марта 2018 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, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, В.Г.Ярославцева,

заслушав заключение судьи Г.А.Гаджиева, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы АО «Дека»,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации АО «Дека» оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации:

пункта 14 статьи 187, согласно которому налоговая база, исчисленная налогоплательщиком по операциям реализации произведенной им алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, на объем указанной продукции, возвращенной покупателем, не уменьшается;

пункта 5 статьи 200 (в редакции Федерального закона от 5 апреля 2016 года № 101-ФЗ), в соответствии с которым вычета подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них, за исключением алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, при соблюдении условий, установленных пунктом 5 статьи 201 данного Кодекса.

Как следует из представленных материалов, АО «Дека», будучи производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, осуществляло также ее реализацию. Придя к выводу о том, что в случае, когда часть реализованной им продукции возвращалась покупателями, реализация продукции фактически не имела места, притом что сумма акциза была уплачена, общество посчитало возможным принять к вычету эту сумму и уменьшить на нее общий платеж по акцизу, учтя в том числе акциз, уплаченный при последующей реализации той же партии товара.

Решением налогового органа принятие к вычету суммы акциза, уплаченной по операции реализации товара, завершившейся его возвратом, было признано незаконным; обществу доначислена сумма акциза, пени и штраф.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлением арбитражного апелляционного суда, в удовлетворении требования заявителя о признании решения налогового органа незаконным отказано. Суды пришли к выводу о наличии прямого законодательного запрета на вычет соответствующих сумм при реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

По мнению заявителя, оспариваемые законоположения лишают налогоплательщиков – производителей алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции права применять вычет на сумму акциза, уплаченного налогоплательщиком, в случае возврата покупателем

подакцизных товаров (в том числе в течение гарантийного срока) или отказа от них; это фактически приводит к двойному налогообложению операции по реализации одного и того же товара, влечет нарушение принципа равенства в отношении таких плательщиков акциза и необоснованное ограничение их законных прав по сравнению с плательщиками акциза, реализующими иные подакцизные товары. В связи с этим заявитель просит признать оспариваемые законоположения не соответствующими Конституции Российской Федерации, в том числе ее статьям 8, 17, 19, 34, 35, 49, 54, 55 (часть 3) и 57.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства, по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), должно быть основано на конституционном принципе равенства, который исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера. Вместе с тем оно должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении конкретных налогов и определении параметров основных элементов налога, в том числе состава налогоплательщиков и объектов налогообложения, стоимостных и (или) количественных показателей, необходимых для определения налоговой базы, порядка исчисления налога, а также оснований и порядка освобождения от налогообложения.

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговая обязанность должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все

существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания с обязанных лиц и одновременно правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения; именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет; налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления налога (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 1 октября 2009 года № 1268-О-О и № 1269-О-О, от 1 декабря 2009 года № 1484-О-О, от 6 июля 2010 года № 1084-О-О и от 7 декабря 2010 года № 1718-О-О).

В связи с этим Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях, касающихся вопросов налогообложения, при оценке конституционности правового регулирования элементов того или иного налога или сбора исходит из необходимости учета их экономико-правовой природы.

2.1. В Определении от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О Конституционный Суд Российской Федерации применительно к налогу на добавленную стоимость пришел к выводу о том, что само по себе возникновение объекта обложения налогом на добавленную стоимость при

совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), к которым следует относить как операции по приобретению товаров (работ, услуг), так и операции по их последующей перепродаже, отражает экономико-правовую природу налога на добавленную стоимость как налога с оборота (косвенного налога), характеризует объективный механизм его функционирования и, соответственно, не свидетельствует о двойном налогообложении.

Относительно акциза Конституционный Суд Российской Федерации ранее указывал, что это косвенный налог, включаемый в цену товара и уплачиваемый, как правило, непосредственным производителем подакцизных товаров при их реализации, т.е. в отношении не всех, а только определенных категорий товаров (Определение от 9 декабря 2002 года № 346-О и др.). Подакцизными товарами признаются, в частности, этиловый спирт, спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9 процентов, алкогольная продукция, табачная продукция; автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.); автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; прямогонный бензин; средние дистилляты; бензол, параксилол, ортоксилол; авиационный керосин; природный газ; электронные системы доставки никотина; жидкости для электронных систем доставки никотина; табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания (пункт 1 статьи 181 Налогового кодекса Российской Федерации).

Из данного перечня видно, что речь идет о товарах массового (повышенного) спроса, производство и реализация которых отличается высокой доходностью, при этом неконтролируемое и ничем не ограниченное массовое производство и распространение некоторых из них, например алкогольной и табачной продукции, может повлечь негативные социальные последствия, что обязывает государство предпринимать различные правовые меры по ограничению их оборота.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 1 (часть 1), 2, 7 (часть 1), 71 (пункт «з») и 75 (часть 3), конституционное предназначение налогов и сборов состоит прежде всего в создании финансовой основы осуществления конституционных функций государственной власти; это, однако, не означает, что при их установлении должны преследоваться исключительно фискальные цели, – федеральный законодатель в рамках предоставленной ему дискреции вправе использовать налоговое регулирование в качестве инструмента влияния на порядок и условия осуществления предпринимательской деятельности, в том числе для уменьшения экономических стимулов в отношении оборота отдельных видов товаров, работ и услуг в целях защиты нравственности, жизни, здоровья, прав и законных интересов других лиц и иных охраняемых Конституцией Российской Федерации ценностей.

Запрет на применение вычетов при уплате акциза в связи с реализацией того или иного товара, принципиальная возможность использования которых предполагается федеральным законодателем для иных подакцизных товаров, может предопределяться спецификой соответствующего товара, существующими экономическими и социальными условиями и т.п. Как указывал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 12 ноября 2003 года № 17-П, государственное регулирование в области производства и оборота такой специфической продукции, относящейся к ограниченно оборотоспособным объектам, как этиловый спирт, алкогольная и спиртосодержащая продукция, обусловлено необходимостью защиты как жизни и здоровья граждан, так и экономических интересов Российской Федерации, обеспечения нужд потребителей в соответствующей продукции, повышения ее качества и проведения контроля за соблюдением законодательства, норм и правил в регулируемой области; в этих целях Федеральным законом 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» устанавливаются правовые основы промышленного производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в Российской Федерации, в том числе закрепляется обязательность лицензирования указанной деятельности.

2.2. 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. Такое правовое регулирование в силу экономико-правовой природы акциза не должно рассматриваться как влекущее двойное налогообложение. При установлении механизма исчисления указанного налога законодатель вправе также предусмотреть, что в случаях, когда подакцизный товар не был реализован конечному потребителю, не исключается возможность уменьшить налогооблагаемую базу по акцизу на ранее уплаченную сумму акциза.

Вводя в главе 22 Налогового кодекса Российской Федерации такой налог, как акциз, правила его исчисления (статья 194), в том числе особенности механизма исчисления его итоговой суммы, федеральный законодатель признал объектом налогообложения реализацию товара (статья 182), закрепил порядок определения налоговой базы при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров (статья 187), а также предусмотрел право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на налоговые вычеты – за отдельными исключениями (статья 200), установив тем самым все существенные элементы механизма уплаты акциза в зависимости от вида реализуемого товара.

Федеральным законом от 5 апреля 2016 года № 101-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» статья 187 Налогового кодекса Российской Федерации

была дополнена пунктом 14, согласно которому налоговая база, исчисленная налогоплательщиком по операциям реализации произведенной им алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, на объем указанной продукции, возвращенной покупателем, не уменьшается, а пункт 5 статьи 200 того же Кодекса был изложен в новой редакции, согласно которой вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них, за исключением алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, при соблюдении условий, установленных пунктом 5 статьи 201 данного Кодекса.

Тем самым был введен особый порядок исчисления налогоплательщиком налоговой базы по операциям реализации произведенной им алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции и применения вычетов для определения подлежащей уплате суммы акциза, который исключил возможность уменьшения подлежащей уплате суммы акциза на сумму акциза, уплаченного налогоплательщиком по операциям реализации произведенной им алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, в случае возврата покупателем данной продукции. Иными словами, с 1 июня 2016 года каждая операция по реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции подлежит обложению акцизом – независимо от того, осуществляется ли реализация вновь произведенного товара или же ранее возвращенного покупателем.

Соответственно, при повторной реализации возвращенной покупателем алкогольной продукции у налогоплательщика – производителя алкогольной продукции возникает объект налогообложения акцизами при отсутствии права на вычет акциза, уплаченного при первоначальной реализации такой продукции. На это было обращено внимание в письме Федеральной налоговой службы от 12 октября 2016 года № СД-4-3/19330@ «По вопросу уплаты акциза», адресованном территориальным налоговым органам и



налогоплательщикам. Такое правовое регулирование согласуется с положениями Налогового кодекса Российской Федерации, определяющими понятие реализации для целей налогообложения (статьи 39 и 182) и признающими реализацией, в частности, любую передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, – передачу права собственности на товары на безвозмездной основе.

2.3. С учетом изложенного оспариваемое заявителем законодательное регулирование не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте. Это не препятствует законодателю при совершенствовании организационно-технических инструментов контроля за реализацией соответствующей продукции корректировать данное регулирование в направлении смягчения налогового бремени, что, в частности, было сделано Федеральным законом от 27 ноября 2017 года № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», изменившим с 1 января 2018 года редакцию оспариваемых законоположений.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 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 акционерного общества «Дека», поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

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

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

Председатель  
Конституционного Суда  
Российской Федерации

№ 592-О



В.Д.Зорькин