**ИМЕНЕМ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**П О С Т А Н О В Л Е Н И Е**

**Пленума Конституционного Суда**

**Азербайджанской Республики**

*О толковании некоторых положений статей 175.1 и 176.4*

*Налогового Кодекса Азербайджанской Республики*

**3 сентября 2015 года город Баку**

Пленум Конституционного Суда Азербайджанской Республики в составе Фархада Абдуллаева (председатель), Соны Салмановой, Судабы Гасановой, Джейхуна Гараджаева, Рафаэля Гваладзе (судья-докладчик), Исы Наджафова и Кямрана Шафиева,

с участием секретаря суда Эльмеддина Гусейнова,

представителей заинтересованных субъектов – судьи Ширванского апелляционного суда Тофига Гейдарова, заместителя заведующего отделом Экономического законодательства Аппарата Милли Меджлиса Азербайджанской Республики Ровшана Мурадова,

эксперта – доцента кафедры Гражданско-процессуального и коммерческого права Бакинского Государственного Университета, доктора философии по праву Афет Мирзоевой,

специалистов – судьи Верховного Суда Азербайджанской Республики Азера Гусейнова, судьи Бакинского апелляционного суда Нуреддина Мустафаева, начальника Главного управления Министерства по налогам, главного советника налоговой службы Самиры Мусаевой,

в соответствии с частью VI статьи 130 Конституции Азербайджанской Республики рассмотрел в открытом судебном заседании в порядке особого конституционного производства на основании обращения Ширванского апелляционного суда конституционное дело о толковании некоторых положений статей 175.1 и 176.4 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики.

Заслушав доклад судьи Р.Гваладзе по делу, выступления представителей заинтересованных субъектов и специалистов, заключение эксперта, исследовав и обсудив материалы дела, Пленум Конституционного Суда Азербайджанской Республики

**У С Т А Н О В И Л:**

Общество с ограниченной ответственностью «Иншаат Истехсалат Теджхизат - 2008», обратилось в суд с исковым заявлением против Департамента налогового аудита при Министерстве Налогов Азербайджанской Республики с просьбой признать необоснованным акт выездной налоговой проверки от 16 сентября 2013 года в частях, устанавливающих сокращение за 2012 год налога на прибыль в размере 7.148,22 манат и предлагающих применение финансовой санкции за эту сумму в размере 3.574,11 манат; устанавливающих сокращение за 2012 год налога на добавленную стоимость (далее НДС) в размере 54.175,33 манат и предлагающих применение финансовой санкции за указанную сумму в размере 27.087,67 манат; отменить решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства от 30 октября 2013 года и уменьшить начисленные суммы в личном расчетном листе общества с ограниченной ответственностью.

Ширванский административно-экономический суд решением от 19 марта 2014 года удовлетворил иск и аннулировал результаты выездной налоговой проверки в частях, касающихся прибыли и НДС.

Административно-экономическая коллегия Ширванского апелляционного суда решением от 23 июля 2014 года не удовлетворила апелляционную жалобу налогового органа, решение суда первой инстанции было оставлено без изменений. Административно-экономическая коллегия Верховного Суда Азербайджанской Республики решением от 4 ноября 2014 года отменила решение суда апелляционной инстанции и направила дело в данный суд на повторное расследование. Ширванский апелляционный суд, повторно рассматривающий дело, обратился в Конституционный Суд Азербайджанской Республики (далее – Конституционный Суд) относительно толкования статей 175.1 и 176.4 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики (далее – Налоговый Кодекс) в связи с пунктом 1.4 «Правила выплаты НДС при оплате стоимости товаров (работ и услуг), приобретенных по выданному налогоплательщику налоговому счету-фактуре, ведения учета НДС на депозитном счете, движения НДС, замещения НДС с проводимых по данному счету операций и перечисления его в государственный бюджет», утвержденным Постановлением Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 30 декабря 2007 года номер 219 (далее – Правила, утвержденные Постановлением Кабинета Министров от 30 декабря 2007 года).

В связи с обращением Пленум Конституционного Суда считает необходимым отметить следующее.

Согласно правовой позиции, сформированной Пленумом Конституционного Суда, закрепленная статьей 73 Конституции Азербайджанской Республики (далее - Конституция) обязанность выплачивать налоги и другие государственные сборы своевременно и в полном объеме распространяется на всех налогоплательщиков как безусловное требование государства. Выплачивать налоги (в том числе в установленном законодательством соответствующем времени и объеме) является одной из конституционных обязанностей каждого. Налогоплательщик не может по собственному усмотрению распоряжаться определенной частью имущества, подлежащего выплате в предусмотренном законом порядке в казну государства в определенной денежной сумме и обязан регулярно перечислять данную сумму в пользу государства. В противном случае будут нарушены права и охраняемые законом интересы государства, а также других лиц. В данной обязанности налогоплательщика нашли отражение общественные интересы всех членов общества, поэтому государство в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества обладает правом принимать законные меры в области регулирования налогово-правовых отношений (Постановления Пленума Конституционного Суда от 12 января 2011 года, 7 декабря 2011 года, 12 марта 2012 года и 9 сентября 2013 года).

Следует отметить, что в соответствии с пунктом 15 части I статьи 94 Конституции, законодатель устанавливает общие правила по основам финансовой деятельности, налогам, пошлинам и платежам. Оно самостоятельно устанавливает основные элементы налогообложения и сумму налогов, состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, необходимые количественные и качественные показатели для определения налоговой базы, порядок исчисления налогов и прочее.

Основываясь на положения Конституции, Налоговый Кодекс определяет систему налогов; общие принципы налогообложения в Азербайджанской Республике; правила установления, уплаты и сбора налогов; права и обязанности налогоплательщиков и государственных налоговых органов, а также других участников налоговых отношений, связанные с вопросами налогообложения; формы и методы налогового контроля; ответственность за нарушение законодательства о налогах и правила обжалования действий (бездействия) государственных налоговых органов и их должностных лиц (статья 1.1 Налогового Кодекса).

В числе государственных налогов, предусмотренных статьей 6 Н**алогового кодекса, установлен и** налог на добавленную стоимость.

**Понятие налога на добавленную стоимость,** правовой статус налогоплательщиков, **объект налогообложения, освобождение от уплаты налога, НДС, замещаемый при определении выплат в бюджет и другие вопросы предусмотрены в Главе XI Налогового Кодекса.**

На основании **статьи 153 данного Кодекса,** налогом на добавленную стоимость является разница между суммой налога, исчисляемого с налогооблагаемого оборота, и суммой налога, подлежащей зачету в соответствии с электронными налоговыми счетами-фактурами, подаваемыми в соответствии с положениями настоящего Кодекса, или документами, указывающими уплату НДС при импорте.

Как видно из текста и сути статьи, для исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в отчетный период, необходимо установить следующие показатели:

* сумму налога, исчисляемого с налогооблагаемого оборота;
* сумму налога, подлежащую возмещению в соответствии с электронными налоговыми счетами-фактурами. Разница между этими двумя показателями в отчетный период и является суммой подлежащего уплате НДС.

**В статье 173.1 Налогового Кодекса** указана сумма налога, исчисляемая с налогооблагаемого оборота. На основании данной статьи ставка НДС составляет 18 процентов от стоимости каждой налогооблагаемой операции и каждого налогооблагаемого ввоза.

Согласно статье 1**75.1 Налогового Кодекса,** сумма возмещаемого НДС признается суммой налога, уплаченного на депозитный счет НДС по платежам и при операциях, совершаемых внутри этого счета в безналичном порядке (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг) по электронным налоговым счетам-фактурам, выданным налогоплательщику, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Как видно, в данной статье предусмотрено два вида платежей:

* платежи по электронным налоговым счетам-фактурам в безналичном порядке (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг);
* налог, уплаченный на депозитный счет НДС и при операциях, совершаемых внутри данного счета.

Пленум Конституционного Суда считает, что в первом случае речь идет о стоимости платежных операций без НДС, а во втором - о сумме уплаченного налога. Приходя к такому выводу, Пленум Конституционного Суда опирается на изменения, введенные законодателем в статью 175 Налогового Кодекса.

Так, на основании редакции данной статьи, действовавшей до 1 января 2003 года, сумма возмещаемого НДС признавалась суммой налога, уплаченного в безналичном порядке по налоговым счетам-фактурам, выданным налогоплательщику. При этом в безналичном порядке требовалась лишь уплата НДС и никаких условий относительно порядка выплаты стоимости операции без НДС не имелось.

На основании Закона Азербайджанской Республики «О внесении дополнений и изменений в Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики» от 28 ноября 2003 года номер 519 IIQD в статье 175.1 Налогового Кодекса слова «оплаченные в безналичном порядке» были заменены словами «оплаченные в безналичном порядке (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставившего товары, работы и услуги)». В результате осуществление в безналичном порядке операции и в отношении стоимости без НДС, и в части НДС дает основание для возмещения указанного налога. Таким образом, в случаях «платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг» вне зависимости от форм оплаты НДС возмещение указанного налога исключается.

Последние изменения, внесенные в статью 175.1 Налогового Кодекса (Закон Азербайджанской Республики от 6 ноября 2007 года номер 472-IIIQD, Закон Азербайджанской Республики от 19 июня 2009 года номер 835-IIIQD), не были связаны с порядком уплаты стоимости налогооблагаемой операции без НДС.

Таким образом, в действующей редакции статьи 175.1 Налогового Кодекса исключены случаи платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг в целях установления возмещаемого НДС.

Учитывая вышеуказанное, Пленум Конституционного Суда приходит к выводу, что положение «платежи в безналичном порядке» статьи 175.1 Налогового Кодекса предусматривает уплату стоимости предоставленных товаров, проделанных работ и оказанных услуг в безналичном порядке без НДС (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг).

В соответствии со статьей 176.4 Налогового Кодекса, при розничной поставке товаров или оказании услуг покупателям, которые не являются плательщиками НДС, вместо электронного налогового счета-фактуры могут быть выписаны квитанция или чек. Квитанции, чеки,  электронные налоговые счета-фактуры, не составленные в установленном порядке, документы, которыми оформляются операции, проводимые наличными,  в целях статьи 175 настоящего Кодекса не могут служить основанием для возмещения налога; независимо от положений, указанных в других статьях настоящего Кодекса, производимое возмещение признается недействительным. Данная статья устанавливает документы, которые подтверждают уплату НДС, однако не дают оснований для возмещения суммы налога. К ним относятся квитанции или чеки, выданные при поставке розничных товаров или оказании услуг покупателям, не являющимся плательщиками НДС, электронные налоговые счета-фактуры, не составленные в установленном порядке, а также документы, которыми оформляются операции, проводимые наличными.

Как видно, независимо от регистрации покупателя в целях НДС или ее отсутствия, документы, не дающие права на возмещение НДС, в том числе «документы, которыми оформляются операции, проводимые наличными», не дают основания для возмещения НДС.

На основании вышеуказанного Пленум Конституционного Суда считает, что положение «операции, проводимые наличными» статьи 176.4 Налогового Кодекса подразумевает как стоимость поставленных товаров, проведенных работ и оказанных услуг без НДС, так и операции по уплате НДС наличными. В этом случае, если стоимость предоставленных товаров, проделанной работы или оказанных услуг без НДС либо сумма НДС оплачены в наличном порядке, то проведенное возмещение считается недействительным.

Пленум Конституционного Суда также приходит к выводу, что согласно сути статей 175.1 и 176.4 Налогового Кодекса, лишь стоимость предоставленных товаров, проведенных работ или оказанных услуг, полностью уплаченная в безналичном порядке без НДС (за исключением наличных платежей непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг), а также сумма НДС, уплаченная на депозитный счет НДС по платежам и при операциях, совершаемых внутри этого счета в безналичном порядке по электронным налоговым счетам-фактурам, выданным налогоплательщику, признается суммой возмещаемого НДС.

В связи с вопросом, поставленным в обращении относительно толкования упомянутых статей Налогового Кодекса с точки зрения пункта 1.4 Правил, утвержденных Постановлением Кабинета Министров от 30 декабря 2007 года, Пленум Конституционного Суда отмечает, что данные Правила приняты для обеспечения исполнения Указа Президента Азербайджанской Республики «О применении Закона Азербайджанской Республики от 6 ноября 2007 года номер 472-IIIQD «О внесении дополнений и изменений в Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики» от 14 декабря 2007 года номер 675.

На основании первоначальной редакции пункта 1.4 данных Правил стоимость товаров (работ, услуг), указанных в счетах-фактурах лицом, приобретающим товары (работы, услуги) (далее – покупатель), без НДС перечисляется на банковский счет лица, предоставляющего данные товары (далее – продавец), а сумма НДС – на депозитный счет НДС.

Позже, Постановлением Кабинета Министров от 16 февраля 2008 года номер 47 из пункта 1.4 Правил, утвержденных Постановлением Кабинета Министров от 30 декабря 2007 года, было исключено слово «банковский».

Прежде всего, следует отметить, что со времени утверждения соответствующих Правил Постановлением Кабинета Министров от 30 декабря 2007 года номер 219 до принятия Постановления о внесении изменения в данные Правила от 16 февраля 2008 года номер 47 в статью 175.1 Налогового Кодекса никаких изменений внесено не было.

Иными словами, положения налогового законодательства о возмещении НДС оставались и остаются в силе. Поэтому принятие Постановления Кабинета Министров от 16 февраля 2008 года номер 47 не изменило порядка определения возмещаемого НДС.

Кроме того, следует учитывать, что законодатель, регулируя вопросы, нашедшие отражение в статье 94 Конституции, определяя их стороны, носящие наиболее важный и основательный характер, в целях конкретизации и осуществления отрегулированных норм в законодательном порядке может уполномочить соответствующий орган исполнительной власти устанавливать правила.

Согласно содержанию части V статьи 149 Конституции, а также правовой позиции Пленума Конституционного Суда, изложенной в Постановлении от 30 декабря 2008 года относительно статьи 1 Закона Азербайджанской Республики от "Об увековечении имени шехида и льготах семьям шехидов», двадцатого абзаца пункта 1 статьи 11 Закона Азербайджанской Республики «О статусе военнослужащих» и утвержденного Законом Азербайджанской Республики от 3 октября 1997 года Постановления от 28 марта 2014 года «Относительно толкования части второй статьи 121 Положения «О прохождении военной службы», не должны противоречить конституционным нормам, общепринятым принципам и законам и указам Президента Азербайджанской Республики. В соответствии с этим постановления, принятые Кабинетом Министров в связи с исполнением законов, должны соответствовать целям данного закона, не менять его содержания, регулировать установленные законом вопросы.

Неслучайно в статье 2.2 Налогового Кодекса закреплено, что нормативные правовые акты, принятые на основе настоящего Кодекса или же с целью его исполнения, не должны противоречить положениям настоящего Кодекса.

Учитывая вышеуказанное, Пленум Конституционного Суда приходит к такому выводу:

* положение «в безналичном порядке» статьи 175.1 Налогового Кодекса предусматривает оплату в безналичном порядке стоимости предоставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг без НДС (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг);
* положение «операции, проводимые наличными» статьи 176.4 Налогового Кодекса предусматривает операции, при которых как стоимость предоставленных товаров, проделанных работ или оказанных услуг без НДС, так и сумма НДС уплачиваются в наличном порядке. При этом в случае уплаты стоимости предоставленного товара, проделанной работы или оказанной услуги без НДС или суммы НДС в наличном порядке проведенное возмещение считается недействительным;
* согласно сути статей 175.1 и 176.4 Налогового Кодекса, суммой возмещаемого НДС признается лишь стоимость предоставленных товаров, проведенных работ или оказанных услуг, полностью уплаченная в безналичном порядке без НДС (за исключением наличных платежей непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг), а также сумма НДС, уплаченная на депозитный счет НДС по платежам и при операциях, совершаемых внутри этого счета в безналичном порядке по электронным налоговым счетам-фактурам, выданным налогоплательщику.

Руководствуясь частью VI статьи 130 Конституции Азербайджанской Республики, статьями 60, 63, 65, 66, 67 и 69 Закона Азербайджанской Республики «О Конституционном Суде», Пленум Конституционного Суда Азербайджанской Республики

**П О С Т А Н О В И Л:**

1. Положение «в безналичном порядке» статьи 175.1 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики предусматривает оплату в безналичном порядке стоимости предоставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг без НДС (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг);

2. Положение «операции, проводимые наличными» статьи 176.4 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики предусматривает операции, при которых как стоимость предоставленных товаров, проделанных работ или оказанных услуг без НДС, так и сумма НДС уплачиваются в наличном порядке. При этом в случае уплаты стоимости предоставленного товара, проделанной работы или оказанной услуги без НДС или суммы НДС в наличном порядке проведенное возмещение считается недействительным;

3. Согласно сути статей 175.1 и 176.4 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, суммой возмещаемого НДС признается лишь стоимость предоставленных товаров, проведенных работ или оказанных услуг, полностью уплаченная в безналичном порядке без НДС (за исключением наличных платежей непосредственно на банковский счет предоставителя товаров, работ и услуг), а также сумма НДС, уплаченная на депозитный счет НДС по платежам и при операциях, совершаемых внутри этого счета в безналичном порядке по электронным налоговым счетам-фактурам, выданным налогоплательщику.

4. Постановление вступает в силу со дня опубликования.

5. Постановление опубликовать в газетах «Азербайджан», «Республика», «Халг газети», «Бакинский рабочий» и в «Вестнике Конституционного Суда Азербайджанской Республики».

6. Постановление окончательно, не может быть отменено, изменено или официально истолковано ни одним органом или лицом.