

Определение Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2018 г. № 2796-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Газпромнефть - Ямал" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации"

24 декабря 2018

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, О.С. Хохряковой, В.Г. Ярославцева,

заслушав заключение судьи Н.С. Бондаря, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы ООО "Газпромнефть - Ямал", установил:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации в подпункте 3 пункта 3 статьи 170 устанавливает, в частности, что суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 "Налог на добавленную стоимость" данного Кодекса, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (абзац первый); восстановление сумм налога производится покупателем в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету в порядке, предусмотренном данным Кодексом (абзац второй).

Конституционность приведенных законоположений оспаривает ООО "Газпромнефть - Ямал", обратившееся в арбитражный суд с требованиями о признании недействительными решений налогового органа, которые были приняты по итогам камеральной проверки его деклараций по налогу на добавленную стоимость за второй и третий кварталы 2015 года и которыми было отказано в возмещении сумм данного налога за эти периоды на том основании, что общая сумма налога на добавленную стоимость была занижена заявителем вследствие невосстановления им сумм этого налога, ранее принятых к вычету в отношении частичной оплаты в счет предстоящего выполнения работ, при исполнении контрагентами своих обязательств. Решением арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 17 апреля 2017 года (оставлено без изменения постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 25 июля 2017 года и Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 ноября 2017 года) и решением того же суда от 28 апреля 2017 года (оставлено без изменения постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 1 августа 2017 года и Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30 ноября 2017 года) в удовлетворении требований отказано. Суд пришел к выводу, что налоговый орган, руководствуясь подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, правомерно исходил из обязанности налогоплательщика восстановить суммы налога на добавленную стоимость именно в том налоговом периоде, в котором состоялась предоплаченная им поставка товаров (выполнены работы, оказаны услуги), а поставщик (подрядчик, исполнитель) принял к

вычету этот налог с соответствующих авансовых платежей. Позиция же заявителя, согласно которой такая обязанность возникает у налогоплательщика не ранее появления возможности воспользоваться правом на налоговый вычет по данному налогу, что в деле заявителя имело место лишь в четвертом квартале 2015 года при получении от контрагентов первичных документов, включая счета-фактуры, отвергнута судом как не основанная на законе.

По мнению ООО "Газпромнефть - Ямал", оспариваемые законоположения противоречат статьям 2, 8, 18, 34, 35 (часть 1), 45 (часть 1), 46 (часть 1) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, поскольку по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, обязывают налогоплательщика восстановить суммы налога на добавленную стоимость не в том налоговом периоде, в котором он может применить вычет по данному налогу в связи с поставкой товара (выполнением работ, оказанием услуг), а в том налоговом периоде, когда такая поставка состоялась (выполнены работы, оказаны услуги), что влечет не обусловленное конституционно значимыми целями обложения налогом на добавленную стоимость временное выбытие денежных средств у налогоплательщика, оказывающее на его экономическую деятельность существенный негативный эффект.

2. Конституция Российской Федерации закрепляет обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57), надлежащее исполнение которой обеспечивает формирование экономической основы существования государства. Раскрывая ее нормативное содержание, Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал следующие правовые позиции:

конституционная обязанность платить законно установленные налоги имеет особый, а именно публично-правовой (а не частноправовой) характер, что предопределено самой природой государства и государственной власти; налоговые правоотношения, соответственно, основаны на властном подчинении одной стороны другой и предполагают субординацию сторон, а налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну; специфика юридической природы налоговых отношений обуславливает применение к ним, главным образом, императивного метода правового регулирования и, следовательно, связанность свободы действий субъектов налогового права наличием прямых нормативных предписаний налогового законодательства (постановления от 17 декабря 1996 года № 20-П и от 14 июля 2005 года № 9-П; определения от 27 декабря 2005 года № 503-О и от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О);

нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом его конституционно-правовой природы, должно быть основано - по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3) - на конституционном принципе равенства, который применительно к данной сфере означает равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения и исключает придание налогам дискриминационного характера (постановления от 3 июня 2014 года № 17-П и от 28 ноября 2017 года № 34-П);

законодатель, обладая достаточно широкой дискрецией, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь при этом конституционными принципами регулирования экономических отношений; 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 налогов и недопустимость их произвольного введения (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П; определения 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);

законы о налогах должны быть конкретными и понятными, неопределенность же норм налогового законодательства может приводить к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (статья 1, часть 1; статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации), способствовать уклонению от уплаты налогов; акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности этих актов толкуются в пользу плательщика налога (пункты 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации) (постановления от 8 октября 1997 года № 13-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 30 января 2001 года № 2-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П и от 10 июля 2017 года № 19-П; определения от 12 июля 2006 года № 266-О, от 2 ноября 2006 года № 444-О и от 15 января 2008 года № 294-О-П).

Вместе с тем, как неоднократно подчеркивал Конституционный Суд Российской Федерации, реализация государством его фискальной функции требует учета того обстоятельства, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны (их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на таких отношениях либо тесно с ними связаны), а потому нормы налогового законодательства - исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений - должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства и не допускать чрезмерного вмешательства государства в сферу экономической деятельности (постановления от 14 июля 2003 года № 12-П, от 23 декабря 2009 года № 20-П, от 1 марта 2012 года № 6-П и от 24 марта 2017 года № 9-П; определения от 4 апреля 2006 года № 98-О, от 13 июня 2006 года № 319-О и от 4 июня 2013 года № 873-О).

Из приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, в частности, следует, что законодатель вправе предусмотреть такое регулирование налоговых отношений, которое в условиях самостоятельного выбора налогоплательщиком оптимальных форм организации и ведения своей экономической деятельности, включая определение на основе свободы договора порядка оплаты исполнения обязательств во взаимоотношениях с контрагентами, позволяло бы вместе с тем обеспечить надлежащее - своевременное и в полном объеме - исполнение обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, не создавая необоснованных и чрезмерных препятствий в пользовании экономическими свободами.

3. Устанавливая в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации налог на добавленную стоимость, который, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, представляет 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,

законодатель признал объектом обложения данным косвенным налогом (налогом на потребление) реализацию товаров (работ, услуг) на территории России, передачу имущественных прав, а налоговой базой при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), по общему правилу, - стоимость этих товаров (работ, услуг); уплата данного налога производится по итогам каждого налогового периода (квартала) исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом; моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав либо день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (подпункт 1 пункта 1 статьи 146, пункт 1 статьи 154, статья 163, пункт 1 статьи 167 и пункт 1 статьи 174). С учетом косвенного характера налога на добавленную стоимость, фактически перелгаемого в итоге на конечного потребителя, законодателем предусмотрен механизм определения суммы налога к уплате с учетом налоговых вычетов, понимаемых как суммы налога, перечисленные налогоплательщиком своим поставщикам товаров (работ, услуг), которые уменьшают налоговую базу по данному налогу (статья 171 Налогового кодекса Российской Федерации).

Статья 170 Налогового кодекса Российской Федерации содержит нормы, участвующие в регулировании такого существенного элемента налога на добавленную стоимость, как порядок его исчисления, который предполагает, помимо прочего, необходимость восстановления сумм данного налога, когда ранее правомерно принятый налогоплательщиком к вычету налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) при наступлении определенных обстоятельств должен быть возвращен в бюджет (подпункт 3 пункта 3). Подобное правовое регулирование призвано исключить ситуации, при которых налогоплательщиком, принявшим к вычету суммы налога на добавленную стоимость в связи с осуществлением авансовых платежей, повторно принимались бы к вычету суммы данного налога при исполнении обязательств, в счет которых эти платежи производились. Действуя в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налоговых правоотношений, законодатель в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов исходит из необходимости компенсации бюджету сумм налога на добавленную стоимость, ранее принятого налогоплательщиком к вычету, используя для этого механизм восстановления сумм данного налога, что само по себе не может расцениваться как нарушение конституционных прав и свобод (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 февраля 2014 года № 266-О).

3.1. Как следует из подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, восстановление сумм налога на добавленную стоимость производится покупателем, кроме случаев изменения или расторжения соответствующего договора, в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету в порядке, установленном данным Кодексом; при этом суммы налога, принятые к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат восстановлению в размере налога, принятого налогоплательщиком к вычету по приобретенным им товарам (выполненным работам, оказанным услугам), переданным имущественным правам, в оплату которых подлежат зачету суммы ранее перечисленной оплаты, частичной оплаты согласно условиям договора (при наличии таких условий). В целях исчисления и уточнения подлежащих к уплате в бюджет сумм налога на добавленную стоимость восстановлению подлежат те суммы

данного налога, определенные исходя из сумм платежей между контрагентами, которые по итогам налогового периода утрачивают авансовый характер, т.е. зачтены в счет фактически исполненных обязательств, а суммы налога, исчисленные налогоплательщиками с сумм полученной частичной оплаты, в счет которой в налоговом периоде товары не отгружались (работы не выполнялись, услуги не оказывались), вычета в этом налоговом периоде не подлежат (письмо Министерства финансов Российской Федерации от 25 февраля 2009 года № 03-07-10/04 и письмо Федеральной налоговой службы от 20 июля 2011 года № ЕД-4-3/11684).

В силу непосредственного указания пункта 6 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации вычеты сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг). При этом не предполагается возможность изменения срока восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятого к вычету в отношении авансовых платежей, с переходом на налоговый период, следующий за налоговым периодом, в котором соответствующие гражданско-правовые обязательства были фактически исполнены.

В то же время, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации, существует прямая зависимость реализации налогоплательщиком права на вычет сумм налога на добавленную стоимость от исполнения им обязанности произвести фактические, имеющие реальный характер затраты на оплату вычитаемых сумм налога (Постановление от 19 января 2017 года № 1-П и Определение от 8 апреля 2004 года № 168-О); тем самым для получения вычета по налогу на добавленную стоимость необходимо, по общему правилу, соблюдение совокупности условий: приобретение товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета у налогоплательщика-покупателя и наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры (определения от 21 апреля 2011 года № 499-О-О, от 29 сентября 2011 года № 1292-О-О и от 25 января 2018 года № 17-О). Следовательно, до представления налоговому органу предусмотренных налоговым законодательством документов, отличающихся незаменимостью, исключительностью и строгой формальной определенностью, реализация права на вычет по налогу на добавленную стоимость невозможна.

3.2. Настаивая на признании оспариваемых законоположений неконституционными, заявитель ссылается на то, что по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, они не позволяют отнести восстановление сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного с авансовых платежей, на налоговый период, в котором у налогоплательщика-покупателя возникла возможность документального подтверждения права на получение налогового вычета, а именно поступили от продавца необходимые первичные документы, в том числе счета-фактуры.

Вместе с тем пункт 1.1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации позволяет покупателю при получении счета-фактуры от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав после завершения налогового периода, в котором эти товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до установленного статьей 174 данного Кодекса срока представления налоговой декларации за указанный налоговый период (не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом) принять к вычету сумму налога в отношении таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с того налогового периода, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет. При этом не исключается выставление счета-фактуры в электронной форме (пункт 1 статьи 169 данного Кодекса). Организационные же

дефекты в экономической деятельности налогоплательщика не могут служить поводом для неисполнения налоговой обязанности.

Таким образом, поскольку оспариваемые законоположения не препятствуют налогоплательщику в рамках избранного во взаимоотношениях с контрагентами порядка оплаты исполнения обязательств обеспечить планирование и организацию экономической деятельности на условиях, позволяющих в установленном порядке воспользоваться правом на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость при восстановлении сумм данного налога, исчисленного с авансовых платежей, постольку отсутствуют основания полагать, что эти нормы содержат неопределенность, ведущую к нарушению конституционных прав и свобод в аспекте, указанном заявителем. Соответственно, жалоба ООО "Газпромнефть - Ямал" не может быть принята Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению, как не отвечающая критерию допустимости обращений, закрепленному в статьях 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

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 определил:

1. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Газпромнефть - Ямал", 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) и в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель В.Д. Зорькин
Конституционного Суда
Российской Федерации