

По жалобе муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации

Определение · № 630-О-П · от 03.07.2008 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобе муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург 3 июля 2008 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, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, 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 муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика",

у с т а н о в и л:

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации муниципальное учреждение жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика" (город Ульяновск) оспаривает конституционность пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 данного Кодекса и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с пунктом 3 его статьи 170, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 данного Кодекса, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 данного Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Как следует из представленных материалов, Арбитражный суд Ульяновской области решением от 6 февраля 2007 года отказал муниципальному учреждению жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика" в удовлетворении заявления о признании недействительными решений инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Ульяновска от 27 сентября 2006 года и от 5 октября 2006 года об обязанности налогового органа произвести возмещение суммы превышения налоговых вычетов над общей суммой исчисленного налога на добавленную стоимость за налоговые периоды января, марта, апреля, июня, августа - декабря 2002 года в форме зачета в счет исполнения обязанности по уплате данного налога в федеральный бюджет за февраль, май, июль 2002 года в общей сумме 413 897 рублей, а также о возмещении в форме возврата из федерального бюджета суммы превышения налоговых вычетов над общей суммой исчисленного налога за налоговые периоды января, марта, апреля, июня, августа - декабря 2002 года в размере 56 714 489 руб.

При этом арбитражный суд первой инстанции указал, что налоговые декларации за январь - декабрь 2002 года поданы заявителем по истечении трех лет после окончания налогового периода, поэтому отказ налогового органа в зачете (возврате) налога на добавленную стоимость за 2002 год - правомерно обоснован пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации; кроме того, согласно материалам дела, заявителем был поставлен вопрос о возмещении налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам товарно-материальных ценностей, а не о возврате излишне уплаченного в бюджет налога, т. е. его требования заявлены в соответствии с положениями главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации, а не пункта 8 его статьи 78, оснований для применения которой к спорным правоотношениям у суда не имеется.

В апелляционном порядке законность и обоснованность решения Арбитражного суда Ульяновской области от 6 февраля 2007 года не проверялись. Постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 17 мая 2007 года оно оставлено в силе. Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10 сентября 2007 года заявителю отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора.

По мнению муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика", пункт 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, положения которого - с учетом смысла, придаваемого им правоприменительной практикой, - не позволяют плательщикам налога на добавленную стоимость по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода реализовать право на возмещение из бюджета сумм превышения налоговых вычетов над суммой исчисленного налога, не соответствуют статьям 19 (часть 1) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. При этом в силу статьи 19 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьей 57 налоги и сборы не могут носить дискриминационный характер. Принцип равенства всех перед законом гарантирует одинаковые права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает возможность установления различных условий для различных категорий субъектов права; такие различия, однако, не могут устанавливаться произвольно, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 апреля 2001 года N 7-П). В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения; это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 13 марта 2008 года N 5-П).

2.1. 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 N 5-П и от 20 февраля 2001 года N 3-П, определения от 8 апреля 2004 года N 169-О и от 4 ноября 2004 года N 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, 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 (в редакции, действовавшей до внесения в данную статью изменений Федеральным законом от 22 июля 2005 года N 119-ФЗ) налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, 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).

В случае если по итогам налогового периода сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная налогоплательщику поставщиками, превысит сумму налога, выставленную налогоплательщиком покупателю, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику из бюджета в пределах сроков, установленных пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, т. е. в течение трех лет после окончания соответствующего налогового периода. Данное условие реализации права налогоплательщика на возмещение сумм налога на добавленную стоимость совпадает с закрепленным в качестве общего правила в пункте 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующей порядок зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога, трехлетним сроком подачи заявления о возврате излишне уплаченной суммы налога. Этот срок, как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 21 июня 2001 года N 173-О, предназначен для предъявления соответствующего требования непосредственно налоговому органу, и его пропуск не препятствует налогоплательщику обратиться в суд в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства с иском о возврате соответствующей суммы из бюджета, и в таком случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (пункт 1 статьи 200 ГК Российской Федерации).

2.2. Исходя из экономической сущности налога на добавленную стоимость как косвенного налога (налога на потребление), федеральный законодатель предусмотрел многоступенчатый механизм его исчисления и уплаты, в рамках которого статьей 173 Налогового кодекса Российской Федерации для расчета суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, предусмотрена необходимость определения как сумм налога, исчисленных с налоговой базы (со стоимости реализованных товаров, работ, услуг), так и сумм налога, предъявленных по покупкам, приобретенным для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налоговому вычету. При этом налогоплательщику в пределах срока, установленного пунктом 2 данной статьи, предоставлена возможность возмещать налог из бюджета и при отсутствии переплаты (переплаченной в бюджет суммы), а именно в случае превышения налоговых вычетов, указанных в декларации, над суммами налога, исчисленными в связи с реализацией товаров (работ, услуг).

Поскольку указанная возможность возмещения положительной разницы между суммой налоговых вычетов и суммой начисленного налога по правилам статьи 176 Налогового кодекса Российской

Федерации обусловлена необходимостью подтверждения обоснованности заявленных налогоплательщиком в налоговой декларации налоговых вычетов, то перед принятием решения о возмещении налога налоговый орган уполномочен в установленные сроки проводить камеральную проверку налоговой декларации, в ходе которой он вправе потребовать представления документов, обосновывающих применение указанных налоговых вычетов (пункты 2 и 8 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

При этом выявление факта исчисления продавцом с налоговой базы налога на добавленную стоимость, заявляемого к вычету покупателем, а также исследование всей совокупности обстоятельств, в том числе подтверждающих надлежащими документами приобретение и оплату товаров (работ, услуг), также возможно лишь в определенные Налоговым кодексом сроки. В частности, согласно статье 89 Налогового кодекса Российской Федерации в рамках выездной налоговой проверки или повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено соответствующее решение (пункты 4 и 10); выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, также может проводиться за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (пункт 11), а согласно его статье 113 срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет три года со дня его совершения или со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого оно было совершено (пункт 1). Таким образом, сроки реализации прав в рамках налоговых правоотношений установлены не только для налогоплательщиков, но и для налоговых органов. Следовательно, сами по себе положения пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, являющиеся частью механизма правового регулирования отношений по взиманию налога на добавленную стоимость и устанавливающие отвечающий природе данного налога срок, в течение которого налогоплательщику предоставляется возможность возмещения из бюджета сумм превышения налоговых вычетов над суммой исчисленного налога, ставят налогоплательщиков в равные условия с точки зрения исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а потому их нельзя признать нарушающими конституционные права заявителя, перечисленные в жалобе.

2.3. В случаях, когда суды при рассмотрении дела не исследуют по существу его фактические обстоятельства, а ограничиваются установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, закрепленное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, оказывается существенно ущемленным. Конкретизируя приведенную правовую позицию, изложенную в постановлениях от 6 июня 1995 года N 7-П и от 13 июня 1996 года N 14-П, применительно к налоговым спорам, Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 28 октября 1999 года N 14-П и Определении от 18 апреля 2006 года N 87-О указал, что гарантируемая статьями 35 и 46 Конституции Российской Федерации судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков при принятии решения о правомерности отказа в предоставлении несвоевременно заявленных налоговых вычетов не может быть обеспечена без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые в соответствии с налоговым законодательством должны учитываться при решении вопросов о возможности предоставления налоговых вычетов.

Из этого же исходил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указывая в постановлении от 18 декабря 2007 года N 65, что невыполнение налоговой инспекцией возложенных на нее обязанностей влечет нарушение прав налогоплательщика; в этом случае налогоплательщик, обращаясь в суд за защитой своего права на возмещение налога на добавленную стоимость, вправе предъявить как требование неимущественного характера, так и требование имущественного характера; суд обязан рассмотреть по существу требование имущественного характера, поскольку

применительно к пункту 3 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации такое требование может быть предъявлено в суд в течение трех лет считая со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возмещение налога на добавленную стоимость.

2.4. Таким образом, пункт 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации - в силу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, изложенных в сохраняющих свою силу решениях, - предполагает, что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде во всяком случае не может быть лишен возможности обратиться за защитой своего права на возмещение налога на добавленную стоимость и что арбитражный суд в случае сомнений в правомерности применения (или отказа в предоставлении) налогового вычета обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (оплата покупателем товаров (работ, услуг), фактические отношения продавца и покупателя, наличие документов, подтверждающих уплату налога в составе цены товара (работы, услуги), и т. п.), которые должны учитываться при решении вопроса о возмещении данного налога, в том числе за пределами установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, и т. п.

Что касается проверки законности и обоснованности вынесенных арбитражными судами по делу с участием заявителя судебных актов, в которых, как он утверждает, не учтены уважительные причины пропуска им срока, предусмотренного для представления документов, подтверждающих право на заявленные налоговые вычеты, то разрешение таких вопросов к полномочиям Конституционного Суда Российской Федерации, как они определены в статье 125 Конституции Российской Федерации и статье 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", не относится.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 6, пунктами 2 и 3 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. Признать жалобу муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика" не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявителем вопроса не требуется вынесение предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления.
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

N 630-О-П