

Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Товарищ" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации

Определение · № 1049-О-О · от 07.11.2008 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Товарищ" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации
город Санкт-Петербург 7 ноября 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, С.Д.Князева, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева, заслушав в пленарном заседании заключение судьи Н.С.Бондаря, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы ООО "Товарищ",

у с т а н о в и л:

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ООО "Товарищ" оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации: пункта 5 статьи 168, предусматривающего, что при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со статьей 145 данного Кодекса от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога; при этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)";

пункта 5 статьи 173, согласно которому сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога: 1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога; 2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению; при этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

По мнению заявителя, названные законоположения в силу своей неопределенности лишают его возможности воспользоваться льготой, установленной подпунктом 2 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, путем неуплаты в бюджет сумм налога на добавленную стоимость, полученных от контрагентов в составе цены товаров (работ, услуг), допускают двойное налогообложение и тем самым противоречат Конституции Российской Федерации, ее статьям 8, 34 (часть 1) и 57.

Как следует из представленных материалов, по результатам проведенной Межрайонной инспекцией

Федеральной налоговой службы N 14 по Республике Татарстан камеральной проверки, в ходе которой было установлено, что ООО "Товарищ" пользуется льготой, предусмотренной подпунктом 2 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, было вынесено решение о доначислении ему налога на добавленную стоимость за четвертый квартал 2004 года. Основанием для доначисления налога послужил вывод налогового органа о том, что ООО "Товарищ" в нарушение пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации не исчислило и не уплатило в бюджет суммы налога на добавленную стоимость, полученные от контрагентов за произведенные работы и оказанные услуги.

Арбитражные суды отказали ООО "Товарищ" в удовлетворении требования о признании доначисления налога на добавленную стоимость незаконным, посчитав, что заявитель, включив суммы налога на добавленную стоимость в цены товаров и услуг и получив их от контрагентов, был обязан в силу пункта 5 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации исчислить и уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость в соответствующем размере (решения Арбитражного суда Республики Татарстан от 18 января 2006 года и от 7 июня 2006 года, постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14 декабря 2006 года, определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16 мая 2007 года).

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57).

По смыслу данной статьи, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой (а не частноправовой) характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти. Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования. Соответственно, как указывал в своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации, налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой и предполагают субординацию сторон, одной из которых (налоговому органу, действующему от имени государства) принадлежит властное полномочие, а другой (налогоплательщику) - обязанность повиновения. Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну; соответствующие же органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы, - иначе нарушались бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом (постановления от 17 декабря 1996 года N 20-П и от 14 июля 2005 года N 9-П, Определение от 27 декабря 2005 года N 503-О).

Из этого исходит и Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривающий, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (статья 2). В свою очередь, Гражданский кодекс Российской Федерации исключает применение гражданского законодательства к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, если иное не предусмотрено законодательством (пункт 3 статьи 2).

Поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право

собственности, в имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым - в сферу основных прав и свобод, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались условия для нарушения их конституционных прав, а также прав и законных интересов других лиц. Специфика юридической природы налоговых отношений, имеющих публично-правовой характер, и обусловленная Конституцией Российской Федерации обязанность государства по обеспечению равного налогового бремени и защиты прав, свобод и законных интересов граждан и организаций как налогоплательщиков определяют применение, главным образом, императивного метода налогового правового регулирования и, соответственно, связанность свободы усмотрения субъектов налогового права наличием прямых нормативно-правовых предписаний налогового законодательства. Это в полной мере относится к правовому регулированию налоговых льгот как факультативного элемента налогообложения и их использованию налогоплательщиками.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации, установив в системе налогов Российской Федерации налог на добавленную стоимость, предусмотрел в статье 149 операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), отнеся к ним, в частности, реализацию (передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, а также организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов (подпункт 2 пункта 3 статьи 149). Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что положения статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающие перечень операций, которые в соответствии со статьей 146 данного Кодекса включены в объект обложения налогом на добавленную стоимость, однако в силу прямого указания закона не подлежат обложению данным налогом (освобождены от налогообложения), по своей природе носят характер налоговой льготы (постановления от 21 марта 1997 года N 5-П, от 28 марта 2000 года N 5-П, от 19 июня 2002 года N 11-П, определения от 20 ноября 2003 года N 396-О, от 25 марта 2004 года N 96-О, от 9 июня 2005 года N 287-О). Поскольку предоставление налоговой льготы является исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из взаимосвязанных положений статей 19 и 57 Конституции Российской Федерации, оно предполагает установление конкретного нормативного механизма реализации, который обеспечивал бы эффективный контроль со стороны государства за использованием налоговой льготы, противодействие возможным злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков, а также защиту прав, свобод и законных интересов организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

В соответствии с этим пункт 5 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, определяя одно из общих правил использования налогоплательщиком льготы по уплате налога на добавленную стоимость, предусматривает, что при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со статьей 145 данного Кодекса от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога; на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)". Эти требования Налогового кодекса Российской Федерации обеспечивают достоверность налогового

учета, исключают возможность введения контрагента в заблуждение относительно цены товара и, соответственно, неосновательное обогащение поставщика товаров, а также выступают гарантией надлежащего информирования контрагента относительно предпосылок получения им налогового вычета.

Вместе с тем пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации допускает при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, выставление покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Из приведенных законоположений в их системной взаимосвязи следует, что федеральный законодатель предусмотрел для плательщиков налога на добавленную стоимость при реализации ими товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат обложению указанным налогом, возможность выбора наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования: налогоплательщик вправе либо сформировать цену товаров (работ, услуг) без учета сумм налога на добавленную стоимость и, соответственно, без выделения этих сумм в выставляемых покупателю счетах-фактурах, что повышает ценовую конкурентоспособность соответствующих товаров (работ, услуг), либо выставить контрагенту по конкретным операциям по реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость, при том что именно эта сумма налога на добавленную стоимость (без учета налоговых вычетов) подлежит уплате в бюджет.

Кроме того, в соответствии с пунктом 5 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные пунктом 3 данной статьи, т. е. не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения), вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения от налогообложения или приостановить его использование. При этом не допускается, чтобы подобные операции освобождались (или не освобождались) от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Такое законодательное регулирование, направленное на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг) и определяющее такую меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы граждан и организаций как налогоплательщиков. Вопреки мнению заявителя, оно не только не препятствует получению налоговой льготы по налогу на добавленную стоимость, а, напротив, обеспечивает реализацию соответствующего права налогоплательщиками с учетом их конкретных условий и интересов.

Что же касается утверждения заявителя о том, что оспариваемые законоположения приводят к двойному налогообложению, то оно является необоснованным. Определение федеральным законодателем круга операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), вопреки мнению заявителя, не означает отсутствие при таких операциях объекта налогообложения, - оно представляет собой установленную законом возможность для налогоплательщика не уплачивать налог с указанных операций при соблюдении установленного порядка использования налоговой льготы. В свою очередь, нарушение этого порядка (которое, как это вытекает из приложенных к жалобе ООО "Товарищ" правоприменительных решений, имело место в деле заявителя) влечет за собой обязанность

налогоплательщика уплатить образовавшуюся сумму налога на добавленную стоимость в бюджет. Само же 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.

4. Таким образом, положения пункта 5 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации не содержат неопределенности и не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя. Следовательно, данная жалоба не отвечает критериям допустимости обращений в Конституционный Суд Российской Федерации, установленным статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации и статьями 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", и не может быть принята Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 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. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Товарищ", 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 в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель

Конституционного Суда

Российской Федерации В.Д.Зорькин

Судья-секретарь

Конституционного Суда

Российской Федерации Ю.М.Данилов

N 1049-О-О