

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 налог

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), вычетам 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

о п р е д е л и л:

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

Конституционного Суда

Российской Федерации В.Д.Зорькин

№ 2796-О