



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»

город Санкт-Петербург

3 июня 2014 года

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, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47¹, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ООО «Торговый дом «Камснаб». Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика К.В.Арановского, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. В соответствии со статьей 168 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога на добавленную стоимость включается в указанные цены (тарифы); при этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется (пункт 6); при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур, установленные пунктами 3 и 4 той же статьи, считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы (пункт 7). В силу пункта 5 статьи 173 данного Кодекса лицами, не являющимися плательщиками налога на добавленную стоимость, и налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей плательщика данного налога, связанных с его исчислением и уплатой, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется в случае выставления ими 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).

1.1. Оспаривающее конституционность названных законоположений ООО «Торговый дом «Камснаб» при осуществлении предпринимательской деятельности в виде розничной торговли товарами применяло общую систему налогообложения, исчисляя по правилам этой системы налог на добавленную стоимость и декларируя облагаемые им операции и суммы исчисленного налога. Однако результаты выездной налоговой проверки позволили инспекции ФНС России по городу Набережные Челны прийти к выводу, что осуществляемая ООО «Торговый дом «Камснаб» деятельность требует применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Вместе с тем налоговый орган обязал общество уплатить в бюджет и налог на добавленную стоимость, несмотря на то что при реализации товаров оно выдавало покупателям кассовые чеки, а не выставляло счета-фактуры, поскольку соответствующая сумма налога включалась в цену реализуемых товаров.

Решением от 15 ноября 2011 года Арбитражный суд Республики Татарстан отказал в удовлетворении заявления ООО «Торговый дом «Камснаб» о признании недействительным решения налогового органа от 16 июня 2010 года о привлечении общества к ответственности за налоговое правонарушение и о начислении ему недоимки как по единому налогу на вмененный доход, так и по налогу на добавленную стоимость. Оставляя решение арбитражного суда первой инстанции без изменения, Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд исходил из положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу которых, по его мнению, организация, не являющаяся плательщиком налога на добавленную стоимость, при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам обязана, тем не менее, уплатить этот налог в бюджет на том основании, что она сама определила соответствующую сумму налога расчетным путем, указала ее в налоговой декларации и получила от

покупателей в составе цены реализации товаров (постановление от 4 апреля 2012 года). С указанными судебными актами согласился Федеральный арбитражный суд Поволжского округа (постановление от 12 июля 2012 года). Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 октября 2012 года в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора ООО «Торговый дом «Камснаб» также отказано.

Нарушение положениями пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации своих прав, гарантированных статьями 8 (часть 1), 34 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации, ООО «Торговый дом «Камснаб» усматривает в том, что эти положения – по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, – вопреки принципам равенства и справедливости налогообложения, ясности и непротиворечивости налоговой нормы возлагают на организацию, считавшую себя плательщиком налога на добавленную стоимость и исчислявшую сумму этого налога с производимых ею операций по розничной продаже товаров населению, но впоследствии признанную плательщиком единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, обязанность уплатить помимо него налог на добавленную стоимость с сумм, полученных от реализации товаров.

1.2. Как следует из статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», проверяя по жалобе гражданина, объединения граждан конституционность законоположений, примененных в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, и затрагивающих конституционные права и свободы, на нарушение которых ссылается заявитель, Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление только по предмету, указанному в жалобе, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным

толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным при принятии решения основаниями и доводами, изложенными в жалобе.

Соответственно, положения пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку эти положения в их взаимосвязи могут служить основанием для возложения на лицо, признанное плательщиком единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, обязанности по уплате налога на добавленную стоимость с операций по розничной реализации товаров без выставления покупателям счетов-фактур.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Данной обязанности корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию.

Нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства, по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), должно быть основано на конституционном принципе равенства, который применительно к сфере налогообложения означает его равномерность, нейтральность и справедливость и исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера. Вместе с тем оно должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что, с одной стороны, предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении конкретных налогов и определении параметров основных элементов налога, в том числе состава налогоплательщиков и объектов налогообложения, стоимостных и (или) количественных показателей,

необходимых для определения налоговой базы, порядка исчисления налога, а также оснований и порядка освобождения от налогообложения, а с другой – требует неукоснительного следования конституционному принципу соразмерности при введении публично-правовой ответственности за несоблюдение налогоплательщиками возложенных на них обязанностей: в силу вытекающих из этого принципа требований справедливости, адекватности и пропорциональности используемых правовых средств налоговая ответственность должна наступать лишь за виновное деяние и дифференцироваться в зависимости от обстоятельств, обуславливающих ее индивидуализацию.

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговая обязанность должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания с обязанных лиц и одновременно правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения, – именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет.

Приведенные правовые позиции изложены Конституционным Судом Российской Федерации в ряде решений, в том числе в постановлениях от 28

марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П и от 22 июня 2009 года № 10-П, а также в определениях от 16 января 2009 года № 146-О-О, от 1 декабря 2009 года № 1553-О-П, от 1 марта 2012 года № 384-О-О и др.

3. Обращаясь к анализу особенностей экономико-правовой природы налога на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации пришел к следующим выводам (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П и от 20 февраля 2001 года № 3-П, определения от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 4 ноября 2004 года № 324-О, от 15 февраля 2005 года № 93-О и др.):

данный налог, будучи формой 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 налога на добавленную стоимость, а бремя его уплаты, соответственно, ложится на приобретателя товаров (работ, услуг), которому, в свою очередь, предоставлено право уменьшить собственное обязательство по уплате данного налога на налоговые вычеты в размере суммы налога, предъявленной ему продавцом к уплате при реализации товаров (работ, услуг). При этом уплате в бюджет по итогам налогового периода подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой этого налога, исчисленного налогоплательщиком по операциям, признаваемым объектом налогообложения; что касается положительной разницы, то она возмещается из бюджета налогоплательщику;

в целях обеспечения надлежащего порядка применения налоговых вычетов и создания условий, позволяющих оценить их правомерность и пресечь ситуации, связанные с необоснованным возмещением (зачетом или возвратом) сумм налога из бюджета, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает в качестве основания для принятия

налогоплательщиком к вычету суммы налога на добавленную стоимость по конкретной операции специальный документ – счет-фактуру, который выставляется продавцом и должен отвечать требованиям, закрепленным статьей 169 данного Кодекса. Если же выставленный счет-фактура не содержит четких и однозначных сведений, предусмотренных законом, он не может являться основанием для принятия налогоплательщиком к вычету или возмещению сумм налога на добавленную стоимость, начисленных продавцом приобретенных им товаров (работ, услуг).

3.1. Обязанность по выставлению счета-фактуры, как следует из статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, распространяется на всех плательщиков налога на добавленную стоимость в качестве безусловного требования, однако ее осуществление имеет специфику в случаях реализации товаров населению в розницу, что не предполагает дальнейшего использования покупателем уплаченных в составе цены товара сумм налога на добавленную стоимость для получения соответствующих налоговых вычетов. Исходя из этого пункт 6 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации предписывает включать в цену (тариф) товара (работы, услуги) при его реализации населению сумму налога на добавленную стоимость, не выделяя эту сумму на выставляемых ярлыках, ценниках, а также в чеках и в других документах, выдаваемых покупателю, а пункт 7 данной статьи приравнивает выдачу покупателю кассового чека или иного документа установленной формы при реализации товаров за наличный расчет населению к исполнению общих требований по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур, предусматривающих, в частности, необходимость выделения в счете-фактуре отдельной строкой соответствующей суммы налога.

По смыслу приведенных законоположений, определяющих особенности реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам), покупателями в таких случаях выступают физические лица, которые, по общему правилу, плательщиками налога на добавленную

стоимость не признаются. Соответственно, для таких покупателей выделение суммы налога на добавленную стоимость в составе цены на приобретаемые товары (работы, услуги) не имеет юридического значения, поскольку исчисление продавцом суммы налога расчетным путем (как это имело место в деле ООО «Торговый дом «Камснаб») не является тем действием, которое порождает у них право на применение налогового вычета. Что касается розничных продавцов, то они в силу пункта 7 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации считаются выполнившими предъявляемые к плательщикам налога на добавленную стоимость требования по выставлению счета-фактуры даже без выделения суммы данного налога в цене товара, а потому вправе претендовать на налоговые вычеты, которые компенсируют включение соответствующих сумм налога в цену поставленного им товара, в дальнейшем реализуемого непосредственно населению.

3.2. Предусмотренные статьей 168 Налогового кодекса Российской Федерации правила выставления счета-фактуры, который определяется его статьей 169 как документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм налога на добавленную стоимость к вычету, распространяются именно на оформление операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, и допускают в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые данным налогом не облагаются, в том числе в розничной торговле (при оказании платных услуг непосредственно населению), изъятия из обязанности выставить счета-фактуры, которая считается выполненной, если продавец выдал покупателю кассовый чек (или приравненный к нему документ установленной формы на бланках строгой отчетности, как это предусмотрено пунктом 2 статьи 2 Федерального закона от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»).

В силу правовой позиции, выраженной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2003 года № 12-П, детальное урегулирование порядка реализации плательщиками налога на добавленную стоимость своих правомочий, включая обязательность представления налоговому органу тех или иных документов, предусмотренных нормами публичного права и потому отличающихся незаменяемостью, исключительностью и строгой формальной определенностью, обусловлено вытекающей из Конституции Российской Федерации и конкретизированной в Налоговом кодексе Российской Федерации связанностью налоговых органов законом. Соответственно, поскольку счет-фактура является публично-правовым документом, дающим налогоплательщику право для правомерного уменьшения налога на добавленную стоимость на сумму налоговых вычетов, положения статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие порядок исчисления налога на добавленную стоимость и определяющие правовые последствия выставления счета-фактуры, подлежат буквальному (неукоснительному) исполнению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, которые не вправе давать этим положениям расширительное истолкование.

3.3. Предписания статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе ее пунктов 6 и 7, адресованы, как следует из их содержания, именно плательщикам налога на добавленную стоимость и не содержат оговорок о возможности их распространения на лиц и на операции, которые от уплаты этого налога освобождены в силу закона. К таким лицам, согласно статье 346²⁶ Налогового кодекса Российской Федерации, относятся, в частности, организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, в том числе розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли (подпункт 6 пункта 2),

которые не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с данным Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и на иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (абзац третий пункта 4).

Обоснованность применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, являющегося по своей правовой природе специальным налоговым режимом в сфере малого и среднего предпринимательства, при котором уплата большинства федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется единым платежом (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 9 апреля 2001 года № 82-О и от 16 ноября 2006 года № 475-О), зависит от соблюдения налогоплательщиками ограничений и требований, предъявляемых к тем видам предпринимательской деятельности, которые подпадают под действие этой системы налогообложения. Поэтому в процессе осуществления налогоплательщиками хозяйственной деятельности могут возникать споры о правомерности их перехода на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности либо о правомерности применения вместо него общей системы налогообложения.

Разрешая на основе исследования и оценки фактических обстоятельств подобные споры, в том числе связанные с определением того, подлежит ли обложению единым налогом на вмененный доход тот или иной вид предпринимательской деятельности (как это имело место в деле ООО «Торговый дом «Камснаб»), арбитражные суды должны исходить из того, что действующее правовое регулирование исключает возможность двойного налогообложения – по общей системе и по системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 20 марта 2007 года № 167-О-О и от 15 июля 2010 года № 1066-О-О), и принимать во внимание все обстоятельства дела, в том числе добросовестное заблуждение

налогоплательщика в отношении правильности выбора или обязанности применения того или иного специального режима налогообложения, что позволяет назначить наказание, соразмерное налоговому правонарушению (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 января 2009 года № 146-О-О).

3.4. Таким образом, пункты 6 и 7 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации – в системе норм налогового законодательства и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации – не дают оснований для вывода о том, что приравненная для целей обложения налогом на добавленную стоимость к выставлению счетов-фактур выдача покупателям кассовых чеков (иных документов установленной формы) при розничной реализации товаров (работ, услуг) обязывает продавца таких товаров (работ, услуг) как плательщика единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности исчислять и уплачивать налог на добавленную стоимость. Иное – в нарушение принципа равенства в сфере налогообложения – означало бы возложение на налогоплательщиков не предусмотренных налоговым законодательством дополнительных налоговых обременений.

4. Как отмечал в своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации, налоговые правоотношения основаны на властном методе правового регулирования; реализация конституционной обязанности платить законно установленные налоги предполагает субординацию, властное подчинение налогоплательщика требованиям государства (постановления от 20 февраля 2001 года № 3-П, от 14 июля 2005 года № 9-П и от 23 мая 2013 года № 11-П).

Вместе с тем налоговое законодательство не исключает действия в налоговых правоотношениях принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики, применения налоговых льгот или отказа от них, которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых

поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правомочиями.

4.1. Одним из проявлений диспозитивности в регулировании налоговых правоотношений выступает право лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с его исчислением и уплатой, вступить в правоотношения по уплате данного налога, что в силу пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации возлагает на таких лиц обязанность выставлять покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы налога и, соответственно, исчислять сумму данного налога, подлежащую уплате в бюджет. Выставленный же покупателю счет-фактура, согласно пункту 1 статьи 169 данного Кодекса, в дальнейшем служит для него основанием для принятия указанных в нем сумм налога к вычету.

Плательщики единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности не признаются, по общему правилу, плательщиками налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), а значит, не имеют права на применение налоговых вычетов по этому налогу. Следовательно, взимание с тех из них, кто осуществляет соответствующую предпринимательскую деятельность без выставления покупателю счета-фактуры, налога на добавленную стоимость не только возлагало бы на них не предусмотренные законом налоговые обязательства, но и лишало бы их права на вычет по этому налогу.

Как следует из пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, обязанность продавца уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом – выставлением счета-фактуры: право

покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном данным Кодексом, т.е. посредством счета-фактуры (пункт 1 статьи 169), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

4.2. Применительно к операциям по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О отметил, что правила пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в системной связи с другими положениями данного Кодекса предусматривают возможность выбора налогоплательщиком 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, следовательно, без выделения этих сумм в выставляемых покупателю счетах-фактурах, что повышает ценовую конкурентоспособность соответствующих товаров (работ, услуг), либо выставить контрагенту счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость, притом что эта сумма (без учета налоговых вычетов) подлежит уплате в бюджет; такое законодательное регулирование направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг), оно определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, что не может рассматриваться как нарушение их конституционных прав.

Обращаясь к анализу регулирования, установленного пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, в контексте ошибочного применения налогоплательщиками общей системы налогообложения (вместо

системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности), Конституционный Суд Российской Федерации пришел к следующим выводам: пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации возлагает обязанность по уплате налога на добавленную стоимость на лиц, не являющихся его плательщиками, или на плательщиков данного налога, освобожденных от исполнения обязанностей, связанных с его исчислением и уплатой, не ввиду одного лишь факта реализации ими товаров (работ, услуг), но при условии выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы данного налога; это продиктовано тем, что данный документ служит основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм налога на добавленную стоимость к вычету; вместе с тем пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации не предназначен для регулирования отношений, возникающих между продавцом товаров (работ, услуг) и конечным их потребителем, которому счет-фактура не выставляется, поскольку он не является плательщиком налога на добавленную стоимость, применяющим налоговый вычет; исходя из этого данная норма – по своему смыслу и предназначению, а также с учетом ранее выраженных Конституционным Судом Российской Федерации правовых позиций – не может расцениваться как затрагивающая конституционные права указанной категории налогоплательщиков (Определение от 21 декабря 2011 года № 1856-О-О).

Приведенные правовые позиции сохраняют свою силу и, как это следует из статьи 6 и части пятой статьи 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», являются общеобязательными. Следовательно, налоговые органы и арбитражные суды не вправе толковать и применять предписания пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации без учета этих правовых позиций и вопреки выявленному на их основе конституционно-правовому смыслу указанных предписаний, которые, будучи компенсационными по своей

природе, защищают бюджет от налоговых потерь и требуют уплаты налога на добавленную стоимость только в случае выставления налогоплательщиками, освобожденными от его уплаты, счета-фактуры с выделенной суммой данного налога, поскольку такая сумма может быть в дальнейшем использована для налоговых вычетов.

Соответственно, положения пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в их взаимосвязи не должны пониматься в правоприменительной практике как допускающие признание лица, которое не является плательщиком налога на добавленную стоимость в силу абзаца третьего пункта 4 статьи 346²⁶ данного Кодекса и не выставляет покупателям счета-фактуры с выделенной в них суммой налога на добавленную стоимость, обязанным уплатить этот налог в бюджет только на том основании, что такое лицо, полагая необходимым использование общей системы налогообложения, указывало его в своей налоговой декларации, исчисляя при розничной реализации товаров (работ, услуг) сумму налога расчетным путем. Неправильное (в частности, ошибочное) декларирование сумм налога на добавленную стоимость не должно приводить к его взиманию, поскольку обязанность исчислить и уплатить налог возникает из закона (при наличии предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации оснований).

Что касается реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам с учетом налога на добавленную стоимость в результате неправильного применения налогоплательщиком общей системы налогообложения, то это обстоятельство не порождает у него налогового обязательства перед государством и не влечет изъятия суммы налога в доход бюджета. В таком случае взимание с лица налога на добавленную стоимость в полном объеме (а по сути, части дохода от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг по рыночной цене) наряду с возложением на него обязанности по уплате единого налога на вмененный доход приводило бы к неправомерному ограничению его имущественных прав, означало бы

неосновательное изъятие денежных средств налогоплательщика в пользу казны, а следовательно, нарушало бы справедливый баланс публичных и частных интересов, что недопустимо в силу статей 34 (часть 1), 35 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации.

5. Таким образом, пункты 6 и 7 статьи 168 и пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они не предполагают возложения на лицо, занимающееся розничной реализацией товаров без выставления покупателям счетов-фактур, обязанности по уплате в бюджет налога на добавленную стоимость, если такое лицо по виду осуществляемой им предпринимательской деятельности относится к плательщикам единого налога на вмененный доход.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6 и 47¹, частью второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 78, 79 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать пункты 6 и 7 статьи 168 и пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку содержащиеся в них положения по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не предполагают возможность возложения на лицо, занимающееся розничной реализацией товаров без выставления покупателям счетов-фактур, обязанности по уплате в бюджет налога на добавленную стоимость, если такое лицо по виду осуществляемой им предпринимательской деятельности относится к плательщикам единого налога на вмененный доход.

2. Правоприменительные решения по делу общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб», основанные на положениях пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий.

3. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

4. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru). Постановление должно быть опубликовано также в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».



Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 17-П