



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности отдельных положений
Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса
Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н.Беспутина,
А.В.Кульбацкого и В.А.Чапанова

город Санкт-Петербург

24 марта 2017 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, С.М.Казанцева, С.Д.Князева,
А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова,
Ю.Д.Рудкина, 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 положений статей 32, 48, 69, 70 и 101 Налогового
кодекса Российской Федерации, а также статей 2, 9, 196, 199, 200, 980 и 1102
ГК Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы граждан Е.Н.Беспутина, А.В.Кульбацкого и В.А.Чапланова. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями законоположения.

Поскольку все жалобы касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», соединил дела по этим жалобам в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Н.С.Бондаря, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Граждане Е.Н.Беспутин, А.В.Кульбацкий и В.А.Чапанов оспаривают конституционность следующих законоположений, на основании которых, как полагают заявители, судами были разрешены вопросы взыскания с них задолженности по налогу на доходы физических лиц, образовавшейся вследствие предоставления имущественных налоговых вычетов по этому налогу при отсутствии законных оснований:

статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющей обязанности налоговых органов;

статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующей взыскание налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем;

статей 69 и 70 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющих порядок направления налогоплательщику требования об уплате налога, включая сроки направления такого требования;

статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующей вопросы, связанные с вынесением руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки;

пункта 3 статьи 2 ГК Российской Федерации, согласно которому к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством;

статьи 9 ГК Российской Федерации, согласно которой граждане и юридические лица по своему усмотрению осуществляют принадлежащие им гражданские права, а отказ граждан и юридических лиц от осуществления принадлежащих им прав не влечет прекращения этих прав, за исключением случаев, предусмотренных законом;

статей 196, 199 и 200 ГК Российской Федерации, определяющих общий срок исковой давности, применение исковой давности и начало течения ее срока;

пункта 2 статьи 980 ГК Российской Федерации, в силу которого правила, предусмотренные главой 50 «Действия в чужом интересе без поручения» данного Кодекса, не применяются к действиям в интересе других лиц, совершаемым государственными и муниципальными органами, для которых такие действия являются одной из целей их деятельности;

статьи 1102 ГК Российской Федерации, закрепляющей обязанность возвратить неосновательное обогащение.

1.1. Решением Копейского городского суда Челябинской области от 27 ноября 2014 года удовлетворены иски налогового органа о взыскании с гражданина А.В.Кульбацкого в качестве задолженности по налогу на доходы физических лиц за 2009, 2010 и 2011 годы денежных средств в размере имущественного налогового вычета, полученного им в

2009 году при отсутствии на то законных оснований в связи с приобретением квартиры, которые, по мнению налогового органа, он обязан вернуть как неосновательное обогащение. Исходя из того, что квартира была приобретена А.В.Кульбацким за счет средств целевого жилищного займа, предоставленного ему на безвозмездной основе в порядке государственной социальной поддержки участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих, и возврат этих средств им не осуществлялся, т.е. источником финансирования расходов на приобретение жилья являлся федеральный бюджет, суд пришел к выводу об отсутствии у ответчика права на имущественный налоговый вычет.

Апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 17 февраля 2015 года было принято новое решение – о взыскании с А.В.Кульбацкого денежных средств в размере налоговой задолженности только за 2011 год, поскольку применительно к более ранним периодам налоговым органом пропущен срок исковой давности. Определением судьи Челябинского областного суда от 16 июня 2015 года отказано в передаче кассационной жалобы А.В.Кульбацкого для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции. Однако президиум Челябинского областного суда постановлением от 8 июля 2015 года, принятым по кассационной жалобе налогового органа, указанное апелляционное определение отменил, констатировав, что о пропуске срока исковой давности ответчиком впервые было заявлено лишь при рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции, а потому у суда отсутствовали основания для применения исковой давности.

Оставляя при новом апелляционном рассмотрении дела решение суда первой инстанции без изменения, судебная коллегия по административным делам Челябинского областного суда указала, что доводы апелляционной жалобы о невозможности применения судом к спорным правоотношениям статьи 1102 ГК Российской Федерации, на которую в обоснование своих

требований ссылался налоговый орган, основаны на неверном толковании норм материального права (апелляционное определение от 11 августа 2015 года). Определением судьи Челябинского областного суда от 12 января 2016 года и определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 13 апреля 2016 года А.В.Кульбацкому отказано в передаче кассационных жалоб для рассмотрения в судебных заседаниях судов кассационной инстанции.

Гражданин А.В.Кульбацкий оспаривает конституционность примененных в его деле положений статей 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 9, 196, 199, 200 и 1102 ГК Российской Федерации. Конституционность тех же положений Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьи 1102 ГК Российской Федерации оспаривается гражданином Е.Н.Беспутиным, которому имущественный налоговый вычет был предоставлен в связи с покупкой в 2009 году квартиры, что также было расценено судами как неосновательное обогащение, поскольку жилье было приобретено за счет бюджетных средств, а именно за счет целевого жилищного займа, который был предоставлен ответчику на безвозмездной основе и возврат которого им не осуществлялся (решение Metallургического районного суда города Челябинска от 22 апреля 2015 года, апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 27 июля 2015 года). Определением судьи Челябинского областного суда от 7 декабря 2015 года в передаче кассационной жалобы Е.Н.Беспутина для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции отказано.

Сходные фактические обстоятельства имели место в деле с участием гражданина В.А.Чапанова, который помимо упомянутых положений Налогового кодекса Российской Федерации оспаривает его статью 32, а также положения пункта 3 статьи 2 и пункта 2 статьи 980 ГК Российской Федерации, на основании которых судами были удовлетворены иски о взыскании задолженности по налогу на доходы физических лиц, образовавшейся вследствие признания

неправомерным предоставления ему имущественного налогового вычета в связи с покупкой в 2013 году квартиры, приобретенной не за счет собственных средств, а за счет средств целевого жилищного займа в рамках накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих, который был предоставлен В.А.Чапланову на безвозмездной основе и возврат которого им не осуществлялся (решение Центрального районного суда города Челябинска от 7 сентября 2015 года, апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Челябинского областного суда от 8 декабря 2015 года, определение судьи Челябинского областного суда от 9 февраля 2016 года, определение судьи Верховного Суда Российской Федерации от 16 мая 2016 года).

Таким образом, в делах граждан Е.Н.Беспутина, А.В.Кульбацкого и В.А.Чапанова судебные органы исходили из того, что при выявлении факта получения налогоплательщиком имущественного налогового вычета при отсутствии на то законных оснований, в частности вследствие оплаты приобретения жилья за счет средств бюджета, налоговый орган правомочен предложить ему представить уточненные налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц за соответствующий налоговый период с отражением сумм имущественного налогового вычета только в части расходов, произведенных за счет собственных средств налогоплательщика, и возвратить в установленный срок денежные средства в размере ранее неправомерно предоставленного имущественного налогового вычета, а в случае невозврата соответствующих денежных средств – обратиться в суд с требованием о взыскании выявленной задолженности по налогу на доходы физических лиц на основании статьи 1102 ГК Российской Федерации. Опираясь на такую интерпретацию норм налогового и гражданского законодательства и учитывая то обстоятельство, что проверка правильности предоставления имущественного налогового вычета налоговым органом не проводилась, суды пришли к выводу об отсутствии у налогового органа обязанности направлять налогоплательщику акт налоговой проверки и

соответствующее решение, а также требование об уплате налога, доводы же ответчиков о необходимости применения к спорным правоотношениям норм налогового, а не гражданского законодательства отвергли как необоснованные, поскольку, по мнению судов, денежные средства, полученные налогоплательщиком в результате неправомерно предоставленного имущественного налогового вычета и не возвращенные им в бюджет, являются неосновательным обогащением.

1.2. Согласно статьям 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», конкретизирующим статью 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, гражданин вправе обратиться в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение конституционных прав и свобод законом и такая жалоба признается допустимой, если оспариваемые законоположения были применены в деле заявителя, рассмотрение которого завершено в суде, и если ими затрагиваются конституционные права и свободы граждан; несоблюдение этих условий в силу статей 43 и 68 названного Федерального конституционного закона является основанием для принятия решения об отказе в рассмотрении жалобы либо к прекращению производства по делу; такое же решение Конституционный Суд Российской Федерации принимает в случае, если по предмету обращения ранее им было вынесено постановление, сохраняющее свою силу.

Оспариваемая гражданином А.В.Кульбацким статья 9 ГК Российской Федерации, конкретизируя основанный на признании неотчуждаемых прав человека и гражданина (статьи 17 и 18 Конституции Российской Федерации) конституционно-правовой статус личности в сфере гражданских правоотношений, отражает принцип диспозитивности, предполагающий, что граждане и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе (пункт 2 статьи 1 ГК Российской Федерации), и не допускает, по общему правилу, прекращения гражданских прав путем отказа от их осуществления; соответственно,

содержащиеся в данной статье положения, выражающие одно из основных начал гражданского законодательства, не могут рассматриваться как нарушающие или ограничивающие какие-либо конституционные права и свободы (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 14 марта 2001 года № 64-О и от 25 января 2012 года № 73-О-О).

Что касается оспариваемых им положений статей 196, 199 и 200 ГК Российской Федерации, регулирующих исковую давность, то Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что законодатель в пределах своих дискреционных полномочий вправе устанавливать, изменять и отменять сроки исковой давности в зависимости от целей правового регулирования и производить их дифференциацию при наличии к тому объективных и разумных оснований, а также определять порядок их течения во времени; соответственно, эти законоположения сами по себе также не могут расцениваться как нарушающие конституционные права и свободы (определения от 3 октября 2006 года № 439-О, от 8 апреля 2010 года № 456-О-О, от 20 марта 2014 года № 534-О, от 27 октября 2015 года № 2407-О, от 29 марта 2016 года № 547-О, от 19 июля 2016 года № 1555-О, от 29 сентября 2016 года № 2071-О, от 20 декабря 2016 года № 2614-О и др.).

Положения статьи 980 ГК Российской Федерации, закрепляющие условия совершения действий в чужом интересе, направлены на защиту лиц, в интересах которых совершаются такие действия (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2015 года № 1678-О); содержащаяся же в пункте 2 этой статьи и оспариваемая гражданином В.А.Чаплановым оговорка о неприменении установленных главой 50 ГК Российской Федерации правил к действиям в интересе других лиц, совершаемым государственными и муниципальными органами, для которых такие действия являются одной из целей их деятельности, призвана гарантировать надлежащую правовую основу для эффективного осуществления уполномоченными органами функций и задач публичной

власти, связанных с обеспечением прав, свобод и законных интересов граждан, и как таковая не нарушает конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

Следовательно, производство по настоящему делу в части проверки конституционности положений статей 9, 196, 199, 200 и 980 ГК Российской Федерации подлежит прекращению в силу статьи 68 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации».

1.3. В соответствии со статьями 3, 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» Конституционный Суд Российской Федерации принимает к рассмотрению жалобы граждан на нарушение их конституционных прав и свобод законом, если придет к выводу, что оспариваемые законоположения затрагивают конституционные права и свободы и что имеется неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли эти законоположения Конституции Российской Федерации; 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.

Заявители по настоящему делу настаивают на признании оспариваемых законоположений не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 8, 18, 35, 46 (часть 1), 57 и 118 (части 1 и 2), поскольку эти законоположения по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, не исключают для налогового органа при выявлении факта предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц при отсутствии на то законных оснований возможность предъявления в суд иска о взыскании сумм данного налога в качестве

неосновательного обогащения без учета установленного Налоговым кодексом Российской Федерации порядка взыскания налогов, в том числе без соблюдения досудебного порядка урегулирования налогового спора и за пределами установленных данным Кодексом сроков обращения в суд.

Таким образом, положения статей 32, 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 3 статьи 2 и статьи 1102 ГК Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку на основании этих положений разрешается вопрос о взыскании с налогоплательщика полученных им в порядке имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц денежных средств, в случае если для его предоставления отсутствовали законные основания.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (статья 71, пункт «з»); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3).

По смыслу приведенных положений Конституции Российской Федерации, рассматриваемых во взаимосвязи с иными ее нормами, определяющими основы экономической системы (статьи 8, 34, 35 и 74), при определении конституционно-правового содержания полномочий федерального законодателя в сфере налогообложения необходимо учитывать, что налоговые обязательства по своей сути производны от деятельности в экономической сфере, а потому нормы налогового законодательства, направленные на урегулирование оснований, порядка и условий отчуждения собственности в целях финансирования деятельности государства, находятся в объективной взаимосвязи с нормами гражданского законодательства, которое также составляет предмет ведения Российской Федерации (статья 71, пункт «о», Конституции Российской Федерации).

Соответственно, для федерального законодателя, обладающего широкой дискрецией в реализации налоговой политики и вместе с тем призванного обеспечивать межотраслевое взаимодействие норм налогового и гражданского законодательства в единой правовой системе, в том числе на основе сочетания публично-правового и частноправового регулирования, не исключается, как это вытекает из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, возможность – с учетом социальных, экономических и иных факторов, а также исходя из характера соответствующих правоотношений – прибегнуть к правовому регулированию конкретных сфер общественных отношений с использованием правовых средств межотраслевого характера; при этом во всяком случае должны учитываться конституционные принципы справедливости, юридического равенства, пропорциональности и соразмерности вводимых мер конституционно значимым целям и их согласованности с системой действующего правового регулирования (постановления от 18 июля 2008 года № 10-П, от 24 июня 2009 года № 11-П, от 30 марта 2016 года № 9-П и др.).

2.1. Установленная Конституцией Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57) имеет публично-правовой характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти, пониманием налогов в качестве элемента финансовой основы деятельности государства; тем самым предполагается, что налоговые правоотношения основаны на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон; налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, а соответствующие органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П и от 14 июля 2005 года № 9-П; определения

Конституционного Суда Российской Федерации от 27 декабря 2005 года № 503-О, от 20 марта 2008 года № 179-О-О, от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О, от 7 декабря 2010 года № 1572-О-О, от 10 марта 2016 года № 571-О и др.).

Публично-правовым характером налоговой обязанности и необходимостью ее реализации в условиях, которые отвечали бы вытекающим из верховенства права принципам равенства и справедливости, предопределяется, по смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 14 июля 2003 года № 12-П, от 3 июня 2014 года № 17-П, определения от 7 июня 2011 года № 805-О-О, от 18 сентября 2014 года № 1822-О, от 10 ноября 2016 года № 2561-О и др.), императивный в своей основе метод налогового регулирования и связанность законом налоговых органов, основания, пределы, процедурные и иные условия деятельности которых требуют, насколько возможно, детального определения.

Из статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 71 (пункт «з»), 72 (пункт «и» части 1), 75 (часть 3), 76 (части 1 и 2), 104 (часть 3) и 106 (пункт «б») вытекает необходимость основанного на общности конституционных принципов налогообложения, структурно обособленного в отраслевой системе законодательства и систематизированного правового регулирования налоговых отношений, которое обеспечивало бы формальные гарантии единообразия и согласованности нормативно-правовых установлений, позволяло бы минимизировать риски искажения воли законодателя в процессе правоприменения.

Этим предопределяется высокий уровень кодификации налоговых норм, что, однако, не означает их полную изолированность от других отраслей законодательства. В частности, федеральный законодатель не лишен возможности – применительно к определению правовых последствий образования задолженности у налогоплательщика перед бюджетной системой при получении (сбережении) денежных средств вследствие

отступлений, допущенных от установленного правового регулирования уплаты налога, сбора, – использовать правовые средства, как непосредственно относящиеся к законодательству о налогах и сборах, так и содержащиеся в нормативных правовых актах иной отраслевой принадлежности. Такой подход соотносится с объективными особенностями природы соответствующих правоотношений и не приводит к возложению на налогоплательщиков – вопреки конституционному требованию уплаты только законно установленных налогов и сборов – дополнительных обременений, а следовательно, и к нарушению статей 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации.

2.2. По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 2 июля 2013 года № 17-П, вытекающие из статьи 57 Конституции Российской Федерации гарантии прав налогоплательщиков охватывают собой все отношения, связанные с установлением налогов и сборов, – безотносительно к тому, подпадают они или нет под действие правовых актов, прямо отнесенных к законодательству о налогах и сборах, что не исключает принципиальную допустимость использования федеральным законодателем в целях налогового регулирования (установления налогов и сборов) различных по своей формально-отраслевой принадлежности правовых средств. Это получило отражение и в Налоговом кодексе Российской Федерации, который, предусматривая, что отношения по взиманию налогов и сборов в Российской Федерации регулируются законодательством о налогах и сборах (статьи 1 и 2), вместе с тем исходит из того, в частности, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в соответствующих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом (пункт 1 статьи 11).

Хотя, по общему правилу, приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается налоговому законодательству, при отсутствии возможности определить их содержание путем системного толкования положений налогового законодательства допускается, как указал Конституционный Суд Российской Федерации, использование норм иных отраслей законодательства с учетом того, что смысл, содержание и применение законов определяются непосредственно действующими правами и свободами человека и гражданина (определения от 8 июня 2004 года № 228-О, от 18 января 2005 года № 24-О и от 2 ноября 2006 года № 444-О).

Для уяснения конституционных начал соотношения налогового и гражданского законодательства в том аспекте, в каком данный вопрос охватывается предметом рассмотрения по настоящему делу, существенное значение имеет и то обстоятельство, что реализация обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов обусловливается природой налоговых правоотношений, как они определены статьей 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 2, 17 (часть 3) и 19 (части 1 и 2), включая вытекающий из этих статей принцип взаимности прав, обязанностей и ответственности во взаимоотношениях личности и государства; тем самым предполагается, что, по общему правилу, у одной из сторон налоговых правоотношений не должно быть прерогатив, которые бы не были сбалансированы соответствующими юридическими возможностями, имеющимися в распоряжении другой стороны.

Применительно к использованию гражданско-правовых средств реализации имущественных интересов в налоговой сфере это, согласно правовой позиции, выраженной Конституционным Судом Российской Федерации в определениях от 21 июня 2001 года № 173-О и от 3 июля 2008 года № 630-О-П, означает, что налогоплательщик, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой-либо причине, в частности вследствие добросовестного заблуждения, вправе – в случае пропуска срока,

предусмотренного для предъявления налоговому органу требования о зачете или возврате сумм излишне уплаченного налога (статья 78 Налогового кодекса Российской Федерации), – обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства; в этом 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).

Таким образом, в системе действующего налогового регулирования не исключается использование – притом что оно должно носить законный характер – институтов, норм гражданского законодательства в целях обеспечения реализации имущественных интересов стороны налоговых отношений, нарушенных неправомерными или ошибочными действиями (бездействием) другой стороны. Этот вывод не ставится под сомнение и требованием, содержащимся в пункте 3 статьи 2 ГК Российской Федерации.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации, устанавливая федеральный налог на доходы физических лиц, называет в качестве объекта налогообложения доходы, полученные налогоплательщиком, и указывает их основные виды (статьи 208 и 209), а также предусматривает льготы по этому налогу, включая право на получение налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных, профессиональных и др.) при определении налоговой базы (статьи 218–221). В частности, налогоплательщик, который израсходовал собственные денежные средства на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, вправе получить имущественный налоговый вычет в сумме расходов, которые он фактически понес на приобретение соответствующего жилого помещения (пункт 1 статьи 220).

Регулируя право на получение налогового, в том числе имущественного, вычета, федеральный законодатель руководствуется соображениями необходимости и целесообразности. Исходя из этих соображений пункт 5 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации

устанавливает, что имущественный налоговый вычет не предоставляется в части расходов налогоплательщика на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, покрываемых, в частности, за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Под это исключение, как следует из письма Федеральной налоговой службы от 22 августа 2014 года «О предоставлении имущественного вычета участникам в накопительной ипотечной системе жилищного обеспечения», попадают помимо прочих и те расходы, которые оплачены налогоплательщиком за счет средств, полученных в виде государственной социальной поддержки на основе участия в накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих.

Предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета, право на который предполагает безусловное соблюдение оснований, порядка и условий его получения, в нарушение предусмотренных законом требований, в частности вследствие допущенной налоговым органом ошибки, приводит к необоснованному занижению налоговой базы по налогу на доходы физических лиц и образованию имущественных потерь бюджета, что ставит вопрос о необходимости изъятия в бюджет соответствующих сумм, причитающихся государству в виде налога на доходы физических лиц. То обстоятельство, что налогоплательщик мог добросовестно заблуждаться относительно законности основания получения имущественного налогового вычета, а налоговый орган по тем или иным причинам не опроверг правомерность заявленных им требований, не может служить основанием для невозврата задолженности перед бюджетной системой, образовавшейся в результате неправомерного предоставления налогоплательщику имущественного налогового вычета. В свою очередь, государство в лице уполномоченных органов должно эффективно и своевременно решать вопросы обеспечения уплаты в полном объеме причитающихся бюджетной системе налоговых средств, а налогоплательщики, действующие

добросовестно, не могут быть поставлены в ситуацию недопустимой неопределенности возможностью предъявления в любой момент требований о возврате полученного ими имущественного налогового вычета по мотиву неправомерности независимо от времени, прошедшего с момента решения вопроса о его предоставлении.

4. Раскрывая содержание статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал следующие правовые позиции:

законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы; акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности таких актов толкуются в пользу плательщика налога или сбора (пункты 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации); формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение, расплывчатость же налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению и тем самым – к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (постановления от 8 октября 1997 года № 13-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 23 мая 2013 года № 11-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П и др.);

в силу требования формальной определенности предполагается необходимость формирования механизма налогообложения, который бы обеспечивал полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств

налогообложения (постановления от 3 июня 2014 года № 17-П, от 1 июля 2015 года № 19-П и др.);

неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе судами, которые должны обеспечивать конституционное истолкование подлежащих применению нормативных положений и тем самым – необходимую степень определенности правового регулирования путем выявления не только содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся во взаимосвязи нормативных положений, но и более сложных взаимосвязей правовых предписаний (постановления от 23 декабря 1997 года № 21-П, от 23 февраля 1999 года № 4-П, от 25 июня 2015 года № 16-П и др.).

Из приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации следует, что являющееся конкретизацией конституционных принципов равенства и законности требование формальной определенности налоговых норм обращено как к установлению налогов, сборов, так и к регулированию связанных с реализацией налогообложения контрольных и юрисдикционных процедур, в том числе предполагающих принудительное взыскание образовавшейся налоговой задолженности.

4.1. Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит каких-либо специальных правил, регулирующих основания и порядок взыскания денежных средств, неправомерно (ошибочно) выделенных налогоплательщику из бюджета в результате предоставления ему имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, но и не исключает возможность обратиться в этих целях к общим механизмам, направленным на обеспечение как полноты и своевременности исполнения налогоплательщиками возложенных на них налоговых обязанностей, так и

соблюдения налоговыми органами, составляющими централизованную систему, законодательства о налогах и сборах.

Так, Налоговый кодекс Российской Федерации предполагает возможность отмены или изменения решений нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия законодательству о налогах и сборах вышестоящим налоговым органом (пункт 3 статьи 31), что имеет целью восстановление в административном порядке законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих органов (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 22 апреля 2010 года № 595-О-О); размер налоговых обязательств налогоплательщика также может быть пересмотрен в рамках выездной налоговой проверки с вынесением нового решения (статьи 89 и 101). Однако использование соответствующих правовых возможностей для целей взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им в результате неправомерно предоставленного имущественного налогового вычета, как свидетельствуют имеющиеся в распоряжении Конституционного Суда Российской Федерации материалы правоприменительной, в том числе судебной, практики, объективно затруднено и может оказаться неэффективным.

Реализация налогоплательщиком права на получение налогового вычета обусловлена проведением налоговым органом оценки представленных им документов в ходе камеральной налоговой проверки (статьи 78, 80 и 88 Налогового кодекса Российской Федерации), т.е. получение налогоплательщиком выгоды в виде налогового вычета основывается на принятии официального акта, которым и признается субъективное право конкретного лица на возврат из бюджета или зачет излишне уплаченных сумм налога на доходы физических лиц. При таких обстоятельствах выявленное занижение налоговой базы по указанному налогу вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового

вычета не может быть квалифицировано как налоговая недоимка в буквальном смысле, под которой в Налоговом кодексе Российской Федерации понимается сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (пункт 2 статьи 11), поскольку конкретный размер обязанности по уплате налога, с учетом заявленного налогового вычета, определяется налоговым органом и именно в этом размере налоговая обязанность подлежит исполнению налогоплательщиком в установленный срок.

Понимание имущественных потерь бюджета вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета как недоимки означало бы признание наличия во всяком случае причиненного налогоплательщиком ущерба казне от несвоевременной и неполной уплаты налога и тем самым влекло бы необходимость применения в отношении налогоплательщика мер государственного принуждения праввосстановительного характера в виде взыскания пени (пункт 2 статьи 57 и статья 75 Налогового кодекса Российской Федерации). Между тем бремя несения дополнительных издержек, обусловленных исключительно упущениями или ошибками, допущенными налоговыми органами при принятии решений в отношении правильности исчисления и уплаты, зачета и возврата налогов и сборов, в силу статей 2, 17 (часть 3), 18, 19 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации не может быть возложено на налогоплательщиков – физических лиц, учитывая, помимо прочего, что они, по общему правилу, не участвуют в процессе исчисления и уплаты налогов напрямую и, следовательно, по крайней мере не могут быть связаны требованиями правовой осведомленности и компетентности в налоговой сфере в той же степени, что и налогоплательщики – организации, а также (в части, касающейся ведения предпринимательской деятельности) физические лица, имеющие статус индивидуального предпринимателя.

Факт предоставления налогового вычета без законных на то оснований должен быть достоверно выявлен в надлежащей юридической процедуре, требующей изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств, которые были положены в основу принятия первоначального решения налогового органа, а при необходимости – получения и анализа дополнительных сведений. Следовательно, изъятие в бюджет соответствующих сумм налога, в отношении которых ранее принято решение об их возврате налогоплательщику или об уменьшении на их размер текущих налоговых платежей, означает необходимость преодоления (отмены) решения налогового органа, предоставившего такой вычет.

Однако камеральная налоговая проверка как форма текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, не предполагает, как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, возможность повторной проверки уже подвергавшихся камеральному контролю налоговых деклараций (Определение от 23 апреля 2015 года № 736-О). Что касается выездной налоговой проверки, то, хотя ее применение для оценки законности ранее принятых по итогам камеральной проверки решений, в частности о предоставлении имущественного налогового вычета, формально допустимо и применяется на практике, нельзя не учитывать, что по своему предназначению эта форма налогового контроля связана с необходимостью проверки правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 года № 14-П).

Вместе с тем Налоговый кодекс Российской Федерации не определяет конкретный порядок, сроки и правовые последствия отмены или изменения

вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа в части необоснованного предоставления налогового вычета. Следует также учитывать, что даже формальная квалификация неправомерно (ошибочно) возмещенной налогоплательщику суммы налога в качестве недоимки с применением установленных Налоговым кодексом Российской Федерации досудебного урегулирования спора и принудительного взыскания недоимки (статьи 31, 48, 69, 70 и 101) не во всех случаях позволяет обеспечить восстановление имущественных (фискальных) интересов государства.

В частности, необходимость соблюдения в таких случаях налоговым органом предусмотренного статьей 48 Налогового кодекса Российской Федерации шестимесячного срока для обращения в суд, исчисляемого со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, – притом что решение вопросов о предоставлении налоговых вычетов носит массовый характер, а отсутствие в каждом конкретном случае законных оснований для получения налогового вычета может быть неочевидным и не вытекать из представленных налогоплательщиком материалов (к примеру, отсутствие в договоре купли-продажи жилья указания на то, за счет каких денежных средств жилье приобретается, отсутствие сведений о принадлежности налогоплательщика к категории граждан, пользующихся мерами государственной социальной поддержки в виде предоставления целевого жилищного займа, и т.п.) – может приводить к тому, что налоговый орган, обнаруживший налоговую задолженность, но не зафиксировавший ее в установленном порядке (проведение налоговой проверки, составление акта, решения) либо пропустивший указанный срок в случае выставления требования об уплате налога, фактически лишается возможности обеспечить возврат налога в бюджет. Применение же мер налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (раздел VI Налогового кодекса Российской Федерации), предполагающее необходимость доказывания неправомерности действий налогоплательщика, приведших к незаконному

получению им имущественного налогового вычета, в большинстве случаев вообще невозможно.

Таким образом, обращение для целей взыскания с налогоплательщиков денежных средств, полученных ими вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета, к общим (стандартным) налоговым процедурам, закрепленным, в частности, в статьях 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, хотя оно и не исключено, не может рассматриваться как обеспечивающее необходимые и достаточные возможности правомерного возврата в бюджет соответствующей налоговой задолженности.

Это находит свое подтверждение в практике толкования и применения названных законоположений судебными органами (в том числе в судебных решениях, вынесенных в отношении заявителей по настоящему делу), которые исходят из того, что в случае выявления неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета налоговый орган не может быть императивно связан необходимостью соблюдения досудебного порядка урегулирования налогового спора и взыскания соответствующих денежных средств в порядке налоговой недоимки. Тем самым они допускают – по сути, вынужденно, в целях преодоления отмеченных дефектов, неточностей, присущих действующему законодательству о налогах и сборах, – использование налоговыми органами для обеспечения взыскания соответствующих денежных средств предусмотренного Гражданским кодексом Российской Федерации института неосновательного обогащения (глава 60) для возврата налоговой задолженности, образовавшейся в результате получения налогоплательщиком имущественного налогового вычета при отсутствии установленных законом оснований для его предоставления, что позволяет в судебном порядке определить законность действий налогового органа по предоставлению налогового вычета, действительный размер налоговой

обязанности налогоплательщика и обоснованность налоговых претензий к налогоплательщику.

4.2. Конституционный Суд Российской Федерации, обращаясь к вопросу о допустимости применения норм Гражданского кодекса Российской Федерации, регулирующих возврат неосновательного обогащения, для целей взыскания излишне возвращенной гражданину суммы налога на доходы физических лиц в связи с неправомерно предоставленным имущественным налоговым вычетом, отметил, что выявление и взыскание недоимки по налогам и сборам осуществляются в рамках регламентированных Налоговым кодексом Российской Федерации процедур налогового контроля и взыскания соответствующей задолженности; что касается статьи 1102 ГК Российской Федерации, обязывающей лицо, неосновательно получившее или сберегшее имущество за счет другого лица, возвратить последнему такое имущество, то она призвана обеспечить защиту имущественных прав участников гражданского оборота. Констатировав в Определении от 25 октября 2016 года № 2295-О отсутствие нарушений оспариваемыми законоположениями конституционных прав заявителя в указанном в жалобе аспекте, Конституционный Суд Российской Федерации вместе с тем обратил внимание на то, что выбор норм, подлежащих применению в конкретном деле, равно как и оценка правильности применения норм налогового и гражданского законодательства не относятся к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, а являются прерогативой других судов.

Не оценивая по существу нормы гражданского законодательства, касающиеся неосновательного обогащения, в связи с реализацией фискальных задач государства, Конституционный Суд Российской Федерации тем не менее неоднократно указывал на то, что получение налогоплательщиком налогового вычета при отсутствии для этого законных оснований означало бы, по существу, неосновательное обогащение за счет бюджетных средств, приводило бы к нарушению публичных интересов в

сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков (Постановление от 19 января 2017 года № 1-П; определения от 2 октября 2003 года № 317-О, от 5 февраля 2004 года № 43-О и от 8 апреля 2004 года № 168-О). Того же подхода придерживается Европейский Суд по правам человека, который полагает, что в качестве общего принципа органы власти не должны быть лишены права исправления ошибок, даже вызванных их собственной небрежностью; в противном случае нарушался бы принцип недопустимости неосновательного обогащения (постановление от 15 сентября 2009 года по делу «Москаль (*Moskal*) против Польши»).

Содержащееся в главе 60 ГК Российской Федерации правовое регулирование обязательств вследствие неосновательного обогащения, предусматривающее в рамках его статьи 1102 возложение на лицо, которое без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований приобрело или сберегло имущество (приобретателя) за счет другого лица (потерпевшего), обязанности возвратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение), за исключением случаев, предусмотренных статьей 1109 данного Кодекса (пункт 1), а также применение соответствующих правил независимо от того, явилось ли неосновательное обогащение результатом поведения приобретателя имущества, самого потерпевшего, третьих лиц или произошло помимо их воли (пункт 2), по существу, представляет собой конкретизированное нормативное выражение лежащих в основе российского конституционного правопорядка общеправовых принципов равенства и справедливости в их взаимосвязи с получившим закрепление в Конституции Российской Федерации требованием о недопустимости осуществления прав и свобод человека и гражданина с нарушением прав и свобод других лиц (статья 17, часть 3).

Вместе с тем данное правовое регулирование, как оно осуществлено федеральным законодателем, не исключает использование института неосновательного обогащения за пределами гражданско-правовой сферы и, соответственно, обеспечение с его помощью баланса публичных и частных интересов, отвечающего конституционным требованиям. Применительно к налоговой выгоде, которая получена налогоплательщиком в виде необоснованного возмещения сумм налога из бюджетной системы, а потому не может признаваться частью принадлежащего ему на законных основаниях имущества, это означает, что отказ от взыскания таких сумм в бюджетную систему, мотивированный исключительно отсутствием установленной законом процедуры, приводил бы к последствиям, несовместимым с требованиями Конституции Российской Федерации, ее статьи 35 во взаимосвязи со статьями 17 (части 1 и 3) и 55 (часть 3), и общими принципами права, в силу которых конституционные гарантии права собственности предоставляются в отношении того имущества, которое принадлежит субъектам прав собственности и приобретено ими на законных основаниях, а также являлся бы недопустимым отступлением от обусловленного взаимосвязанными положениями статей 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации требования равенства налогообложения, порождая ничем не обоснованные преимущества для одних налогоплательщиков, которым имущественный налоговый вычет был предоставлен необоснованно, в соотношении со всеми иными налогоплательщиками, притом что никто из них правом на получение имущественного налогового вычета не наделен.

Соответственно, само по себе обращение к такому способу исправления допущенных налоговыми органами ошибок при предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц не может рассматриваться как несовместимое с требованиями Конституции Российской Федерации, если оно оказывается единственно возможной, вынужденной мерой для обеспечения неукоснительного соблюдения

конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Однако ее применение во всяком случае не может быть произвольным, оно должно соотноситься с особенностями налоговых отношений, обеспечивать баланс конституционно защищаемых ценностей, публичных и частных интересов на основе вытекающих из принципов справедливости и юридического равенства критериев разумности и соразмерности (пропорциональности), что предполагает при применении в налоговой сфере института неосновательного обогащения наряду с обеспечением публичных интересов, выражающихся в соблюдении требований о предоставлении налогового вычета исключительно при наличии предусмотренных законом оснований и о возврате в бюджет причитающихся государству сумм налога, учет интересов конкретного налогоплательщика, которому имущественный налоговый вычет по решению уполномоченного государством органа был предоставлен ошибочно, с тем чтобы он не подвергался чрезмерному обременению, в том числе выходящему по своему характеру, объему, содержанию за рамки, определенные для подобных случаев в законодательстве о налогах и сборах, при том, однако, условии, что со стороны налогоплательщика отсутствуют какие-либо преднамеренные нарушения.

4.3. Возможность применения неблагоприятных последствий в отношении лица в его взаимоотношениях с государством должна обуславливаться наличием конкретных сроков, в течение которых такие последствия могут наступить; целью установления соответствующих сроков давности является как обеспечение эффективности реализации публичных функций, стабильности правопорядка и рациональной организации деятельности правоприменителя, так и сохранение необходимой устойчивости правовых отношений и гарантирование конституционных прав лица, в отношении которого могут наступить соответствующие правовые последствия, поскольку никто не может быть

поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок.

Конкретизируя применительно к налоговым правоотношениям приведенные правовые позиции, выраженные в постановлениях от 27 апреля 2001 года № 7-П и от 24 июня 2009 года № 11-П, Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что установление временных пределов осуществления мер государственного принуждения в налоговой сфере направлено на защиту таких конституционных ценностей, как стабильность и определенность публичных правоотношений, обеспечение надлежащих условий хозяйствования, поддержание баланса публичных интересов государства и частных интересов субъектов гражданско-правовых отношений (Постановление от 14 июля 2005 года № 9-П, Определение от 8 февраля 2007 года № 381-О-П).

Наличие соответствующих сроков, которые не должны быть чрезмерно продолжительными, приобретает тем более принципиальное значение в случаях, когда предполагается обращение взыскания на средства, полученные из бюджетной системы, при отсутствии признаков противоправности в действиях налогоплательщика – вследствие принятия налоговым органом неправомерного, в том числе ошибочного, решения о предоставлении имущественного налогового вычета в связи с приобретением жилья, поскольку презумпция, в силу которой любой официально-властный акт уполномоченного публично-правового субъекта отвечает требованиям законности, не может не создавать у налогоплательщика разумной уверенности относительно оснований получения и возможностей беспрепятственного использования соответствующих денежных средств (при том что их размер в данном случае может достигать 260 000 рублей и тем самым выступать существенным источником материальной основы жизни и деятельности конкретного лица). Следовательно, период, в течение которого в целях исправления допущенной налоговым органом ошибки денежные средства, неправомерно (ошибочно) предоставленные

налогоплательщику, могут быть с него взысканы, должен быть, по возможности, оптимально ограниченным.

Как свидетельствуют имеющиеся в распоряжении Конституционного Суда Российской Федерации материалы правоприменительной практики, суды при решении вопросов, связанных с взысканием неправомерно предоставленных налогоплательщикам имущественных налоговых вычетов в качестве неосновательного обогащения, исходят из того, что соответствующие требования налоговых органов подлежат рассмотрению с учетом установленного Гражданским кодексом Российской Федерации общего срока исковой давности, который составляет три года и исчисляется со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите данного права (статьи 196 и 200). При этом, поскольку само возникновение разумно предполагаемой осведомленности налогового органа о нарушении имущественных интересов государства вследствие неправомерного предоставления имущественного налогового вычета не получает конкретного формализованного определения, в том числе по причине отсутствия в действующем налоговом регулировании специальных норм, касающихся выявления такого рода фактов, в судебной практике не исключается возможность взыскания соответствующих денежных средств в течение всего периода предоставления имущественного налогового вычета, остаток которого в силу пункта 9 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации может быть перенесен – при невозможности использования полностью в данном налоговом периоде – на последующие налоговые периоды вплоть до полного использования без какого-либо ограничения по сроку. Отсутствуют формальные преграды для взыскания такой налоговой задолженности и за пределами периода получения имущественного налогового вычета.

Между тем при применении общих правил исчисления срока исковой давности к заявленному в порядке главы 60 ГК Российской Федерации

требованию налогового органа о взыскании с налогоплательщика денежных средств, полученных им по решению налогового органа в качестве имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц при отсутствии законных оснований для его предоставления, следует учитывать специфику соответствующих правоотношений, имеющих – несмотря на вынужденное использование гражданско-правовых средств защиты имущественных прав публичного субъекта – публично-правовую природу. Иное приводило бы к недопустимому игнорированию лежащего в основе организации этих правоотношений принципа баланса частных и публичных интересов, поскольку позволяло бы возлагать на налогоплательщика, добросовестное поведение которого не подвергается сомнению, чрезмерное бремя негативных последствий спустя значительное время с момента ошибочного предоставления ему имущественного налогового вычета без тех же самых гарантий, которые ему обеспечивает налоговое законодательство, и ставило бы его в ситуацию правовой неопределенности.

Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из того, что деятельность налоговых органов по установлению действительного объема налоговой обязанности налогоплательщика в рамках мероприятий налогового контроля и применение механизмов принудительного исполнения налоговой обязанности ограничены определенными сроками, которые исчисляются с учетом объективных критериев (окончание налогового периода, истечение срока, установленного в требовании, и т.д.), а не таких субъективно-объективных обстоятельств, как выявление самим налоговым органом собственной ошибки – факта предоставления имущественного налогового вычета налогоплательщику при отсутствии для этого установленных законом оснований, притом что ошибка налогового органа не была обусловлена противоправными действиями налогоплательщика. В силу данного Кодекса в рамках выездной налоговой проверки, по общему правилу, может быть проверен период, не превышающий трех календарных

лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (пункт 4 статьи 89), что коррелирует и положениям подпункта 8 пункта 1 его статьи 23 относительно срока обеспечения налогоплательщиком сохранности документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги; в свою очередь, срок давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений составляет три года со дня совершения налогового правонарушения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение (статья 113).

Кроме того, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает сроки, в течение которых налогоплательщик может реализовать свои права и которые носят, по сути, пресекательный характер. Так, в соответствии с пунктом 7 его статьи 78 заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, что ограничивает право налогоплательщика на подачу заявления о возврате суммы переплаты или ее зачет в счет будущих платежей тремя годами с момента, когда налогоплательщик по собственной ошибке или по каким-то другим обстоятельствам, связанным исключительно с его добровольным волеизъявлением, допустил излишнюю уплату денежных средств в бюджет, а публичный субъект, соответственно, получил в свое распоряжение денежные средства без установленных законом оснований.

Иной подход к порядку исчисления срока для восстановления имущественных прав налогоплательщика используется в Налоговом кодексе Российской Федерации применительно к ситуации излишнего взыскания налога, т.е. когда уменьшение имущественной сферы налогоплательщика обусловлено действиями налогового органа. В соответствии с пунктом 3 статьи 79 данного Кодекса заявление о возврате суммы излишне взысканного

налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда; исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

Принимая во внимание, что заявленное в порядке главы 60 ГК Российской Федерации требование налогового органа о взыскании с налогоплательщика сумм, перечисленных ему в качестве имущественного налогового вычета при отсутствии установленных законом оснований для его предоставления, основано на публично-правовой обязанности по уплате налога, исчисление срока исковой давности, предусмотренного статьей 196 данного Кодекса, должно осуществляться в соответствии с конституционными принципами равенства и справедливости и в системной связи с общими принципами и иными нормами налогового законодательства, т.е. не с учетом правил статьи 200 ГК Российской Федерации, а на основании Налогового кодекса Российской Федерации, предписания которого о сроках принудительной реализации имущественных интересов сторон налоговых правоотношений являются адекватным отражением баланса публичных и частных начал в этих правоотношениях и, соответственно, в условиях действующего правового регулирования должны рассматриваться как имеющие ориентирующее значение применительно к решению вопроса о взыскании с налогоплательщика сумм неправомерно, в том числе ошибочно, полученного имущественного налогового вычета.

Соответственно, в случае, если предоставление имущественного налогового вычета было обусловлено ошибкой самого налогового органа, такое требование может быть им заявлено, поскольку законом не установлено иное, в течение трех лет с момента принятия ошибочного решения о предоставлении имущественного налогового вычета (в случае, если предоставление суммы вычета производилось в течение нескольких

налоговых периодов, – с момента принятия первого решения о предоставлении вычета). Если же предоставление имущественного налогового вычета было обусловлено противоправными действиями налогоплательщика (представление подложных документов и т.п.), то налоговый орган вправе обратиться в суд с соответствующим требованием в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления налогоплательщику имущественного налогового вычета.

Кроме того, поскольку предметом судебного разбирательства в рамках конкретного дела является в том числе законность и обоснованность действий налогового органа, проверка соблюдения им указанного срока должна быть осуществлена судом самостоятельно, т.е. правило пункта 2 статьи 199 ГК Российской Федерации, согласно которому исковая давность применяется судом только по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения, применению не подлежит. Иные, помимо взыскания собственно суммы денежных средств, полученных в результате неправомерно предоставленного имущественного налогового вычета, правовые последствия могут наступать для налогоплательщика лишь при подтверждении того, что неосновательное обогащение явилось следствием противоправных действий самого налогоплательщика, и только в рамках мер государственного принуждения, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47¹, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80 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 положения статей 32, 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 3 статьи 2 и статьи 1102 ГК Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации

Федерации, поскольку эти положения по своему конституционно-правовому смыслу при отсутствии в законодательстве о налогах и сборах специального регулирования порядка возврата неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета:

не исключают возможность взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства;

предполагают, что соответствующее требование может быть заявлено – в случае, если предоставление имущественного налогового вычета было обусловлено ошибкой самого налогового органа, – в течение трех лет с момента принятия ошибочного решения о предоставлении имущественного налогового вычета; если же предоставление имущественного налогового вычета было обусловлено противоправными действиями налогоплательщика, то налоговый орган вправе обратиться в суд с соответствующим требованием в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления налогоплательщику имущественного налогового вычета;

исключают применение в отношении налогоплательщика, с которого взысканы денежные средства, полученные им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета, иных правовых последствий, если только такое неосновательное обогащение не явилось следствием противоправных действий самого налогоплательщика, и не иначе как в рамках системы мер государственного принуждения, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

2. Федеральный законодатель – исходя из необходимости безусловного выполнения предписаний Конституции Российской Федерации, в том числе

требования связанности налоговых органов законом, и во исполнение основанных на этих предписаниях правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении, – в рамках имеющейся у него дискреции относительно формирования конкретного правового механизма принудительного возврата задолженности налогоплательщика перед бюджетной системой, образовавшейся вследствие неправомерного (ошибочного) предоставления ему имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, включая определение пределов применения в этих целях институтов гражданского права в налоговой сфере, правомочен внести в действующее налоговое регулирование изменения, направленные на урегулирование оснований, порядка и сроков взыскания с налогоплательщика соответствующих денежных средств.

3. Правоприменительные решения, вынесенные в отношении граждан Беспутина Евгения Николаевича, Кульбацкого Андрея Владимировича и Чапанова Владимира Александровича на основании статей 32, 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 3 статьи 2 и статьи 1102 ГК Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, в части гарантий при взыскании денежных средств, полученных (сбереженных) в связи с предоставлением имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, подлежат пересмотру в установленном порядке.

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

5. 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

№ 9-П