



Именем  
Российской Федерации

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А.Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа

город Москва

14 июля 2005 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

с участием гражданки Г.А.Поляковой и ее представителя - адвоката О.В.Никуленко, судьи Федерального арбитражного суда Московского округа С.В.Алексеева, представителя Государственной Думы - депутата А.П.Москальца, представителя Совета Федерации - доктора юридических наук Е.В.Виноградовой,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 74, 86, 96, 97, 99, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились жалоба гражданки Г.А.Поляковой на нарушение ее конституционных прав статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации и запрос Федерального арбитражного суда Московского округа о проверке конституционности положений той же статьи. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями законоположения, устанавливающие давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Поскольку жалоба и запрос 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 обращениям в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика М.И.Клеандрова, объяснения представителей сторон, выступление полномочного представителя Правительства Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.Ю.Барщевского, выступления приглашенных в заседание представителей: от Генерального прокурора Российской Федерации - И.А.Сугробова, от Федеральной налоговой службы - А.А.Устинова, от ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" - адвоката Б.Ф.Абушамина, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Согласно статье 113 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции от 9 июля 1999 года) лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности); исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 данного Кодекса; исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 данного Кодекса.

1.1. Оспаривающая конституционность названных законоположений гражданка Г.А.Полякова решением руководителя инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Южному административному округу города Москвы от 23 июля 2002 года была привлечена к ответственности в виде штрафа за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (налоговую декларацию о доходах, полученных в 1999 году, она представила лишь 9 июля 2002 года, хотя должна была сделать это не позднее 3 мая 2000 года). Поскольку Г.А.Полякова соответствующую сумму добровольно не уплатила, налоговый орган 9 января 2003 года обратился в Нагатинский районный суд города Москвы с исковым заявлением о взыскании с нее налоговой санкции. Решением от 12 августа 2004 года, оставленным кассационной инстанцией без изменения, суд удовлетворил данное заявление, указав, что решение налогового органа было принято, вопреки мнению ответчицы, до истечения установленного статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации трехлетнего срока давности привлечения к налоговой ответственности. Кроме того, приговором того же суда от 19 августа 2003 года она признана виновной в совершении преступления, предусмотренного Уголовным кодексом Российской Федерации, - уклонении от уплаты налога с физического лица в особо крупном размере путем непредставления декларации о доходах (часть вторая статьи 198).

Как утверждает Г.А.Полякова, статья 113 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует статье 49 (часть 1) Конституции Российской Федерации. По мнению заявительницы, только суд вправе сделать окончательный вывод о виновности или невиновности лица в совершении правонарушения, предусмотренного Налоговым кодексом Российской Федерации, и до решения суда (которое должно быть принято до истечения срока давности) лицо не считается привлеченным к ответственности за совершение налогового правонарушения; между тем в силу того, что производство по делам о налоговых правонарушениях и привлечение налогоплательщиков к ответственности осуществляется налоговым органом, оспариваемые законоположения, по сути, позволяют привлекать лицо к ответственности за налоговое правонарушение после истечения трех лет с момента его совершения (срока давности), поскольку суд может принять решение о взыскании налоговой санкции за пределами этого срока.

1.2. Конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации оспаривает также Федеральный арбитражный суд Московского округа, в производстве которого находится дело о взыскании с ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" штрафа за умышленную неуплату ряда налогов, в том числе налога на добавленную стоимость. Как указывается в запросе, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за умышленную неуплату этого налога за январь-июль 2001 года принято налоговым органом 2 сентября 2004 года, т.е. по истечении трех лет с момента совершения правонарушения.

Придя к выводу о том, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации противоречат Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 57, Федеральный арбитражный суд Московского округа приостановил производство по делу и обратился с запросом о проверке их конституционности в Конституционный Суд Российской Федерации.

По мнению заявителя, эти положения, не предусматривая перерыв течения срока давности для случаев, когда до его окончания налогоплательщик совершает новое налоговое правонарушение, способствуют тем самым умышленному неисполнению им конституционной обязанности платить законно установленные налоги, что не соответствует предназначению института давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения и делает невозможным применение мер государственного принуждения, призванных обеспечивать исполнение этой конституционной обязанности всеми налогоплательщиками в равной мере.

1.3. Конституционный Суд Российской Федерации ранее уже касался вопроса о том, затрагиваются ли конституционные права налогоплательщиков положением статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации о сроке давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. В Определении от 18 января 2005 года № 36-О об отказе в принятии к

рассмотрению жалобы ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что этим положением, примененным в конкретном деле, права заявителя нарушены не были.

В доказательство своего утверждения о неконституционности положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" ссылалось единственно на решение арбитражного суда по его делу. По существу же, заявитель просил подтвердить, а не опровергнуть конституционность данного положения и фактически лишь выражал несогласие с решением арбитражного суда. Между тем проверка законности и обоснованности правоприменительных решений по делу заявителя, в том числе разрешение вопроса о том, был ли пропущен установленный законом срок привлечения его к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, как связанного с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела, относится к компетенции арбитражных судов.

Исходя из этого Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии к рассмотрению данной жалобы, как не отвечающей критерию допустимости в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

1.4. Поскольку, как следует из статьи 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, части третьей статьи 74, статей 97 и 102 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации в связи с жалобами граждан на нарушение конституционных прав и свобод законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, и в связи с запросами судов принимает постановления только по предмету, указанному в обращении, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, предметом рассмотрения по настоящему делу являются положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которыми лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

При этом Конституционный Суд Российской Федерации не проверяет законность и обоснованность решений по конкретным делам, в связи с которыми гражданин Г.А.Полякова и Федеральный арбитражный суд Московского округа оспаривают конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку в силу частей третьей и четвертой статьи 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" он решает исключительно вопросы права и воздерживается от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, по смыслу данной статьи, имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а именно: налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, соответствующие же органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы, - иначе нарушались бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом.

В целях обеспечения исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности платить налоги и возмещения ущерба, понесенного казной в случае ее неисполнения, федеральный законодатель - на основании статей 57, 71 (пункты "в", "ж", "з", "о"), 72 (пункты "б", "и" части 1), 75 (часть 3) и 76 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации - устанавливает систему налогов, взимаемых в бюджет, и общие принципы налогообложения, а также предусматривает меры государственного принуждения, которые могут быть как правосстановительными,

обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности (погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога - пеня), так и штрафными, возлагающими на нарушителей в качестве меры ответственности дополнительные выплаты.

Приведенным положениям Конституции Российской Федерации корреспондирует положение Конвенции о защите прав человека и основных свобод о праве государства принимать такие законы, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов, других сборов и штрафов (статья 1 Протокола № 1).

Устанавливая правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в определении как форм налогового контроля и порядка его осуществления, так и налоговых правонарушений, их видов и ответственности за их совершение, включая основания и условия привлечения к ответственности, в том числе сроки давности - их длительность, возможность перерыва или приостановления и т.п.

Поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым - в сферу основных прав и свобод, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались бы условия для нарушения их конституционных прав, а также прав и законных интересов других лиц. Законодатель, предусматривая ответственность за совершение налоговых правонарушений, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (статья 19, часть 1; статья 55, части 2 и 3, Конституции Российской Федерации).

Таким образом, в указанном регулировании необходим баланс публичных и частных интересов как конституционно защищаемых ценностей.

3. В качестве правового механизма исполнения обязанности, закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации, обеспечения полноты и своевременности взимания налогов и сборов с обязанных лиц, возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения данной обязанности, в Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрена система мер налогового контроля, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений (понятие налогового правонарушения, составы налоговых правонарушений, налоговые санкции, порядок производства по делам о налоговых правонарушениях и т.д. - пункт 2 статьи 100, статья 101, статьи 106-142), с тем чтобы было гарантировано суверенное право государства получить с налогоплательщика в полном объеме соответствующие суммы - недоимку, пеню и штраф.

Вместе с тем - в целях достижения стабильности правопорядка, правовой определенности, устойчивости сложившейся системы правоотношений при юридически обеспеченной возможности сбора и закрепления доказательств правонарушения - законодатель ввел институт давности привлечения к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Давность привлечения к налоговой ответственности - институт, общий для правовых систем государств - участников Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Европейский Суд по правам человека рассматривает ее как право, предоставляемое законом лицу, совершившему налоговое правонарушение, не быть преследуемым по истечении определенного срока с момента совершения деяния, с тем чтобы достигалась правовая защищенность и не подвергалось посягательствам право на защиту, которое было бы скомпрометировано, если бы суды выносили решения, основываясь на неполной в силу истекшего времени доказательственной базе (постановление от 22 июня 2000 года по делу "Козм и другие против Бельгии" (*Coeme and others v. Belgium*)).

3.1. В соответствии со статьей 114 Налогового кодекса Российской Федерации мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются налоговые санкции (пункт 1), которые устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий, т.е. штрафов (пункт 2). При этом за правонарушения, предусмотренные статьей 119, пунктом 3 статьи 120, статьями 122 и 123 Налогового кодекса Российской Федерации, т.е. за правонарушения, непосредственно связанные с недополучением государством налогов и сборов либо создающие непосредственную угрозу такого недополучения, налоговые санкции определяются в процентном отношении от суммы неуплаченного

(подлежащего уплате) налога. Кроме того, как следует из статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности, применяются не к должностным или иным лицам, ответственным за надлежащее исполнение налогоплательщиком своих налоговых обязанностей, а к непосредственным участникам налоговых правоотношений (налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам) (пункты 5 и 6).

Следовательно, ответственность за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, носит имущественный характер, ее введение направлено на восполнение ущерба казны от налогового правонарушения. Поэтому применение мер ответственности за совершение налогового правонарушения основано на выявлении в строгой процессуальной форме размера причиненного государству финансового ущерба (пункт 4 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с правовыми позициями, выраженными Конституционным Судом Российской Федерации в постановлениях от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 11 марта 1998 года № 8-П, от 15 июля 1999 года № 11-П, от 27 апреля 2001 года № 7-П, а также в определениях от 14 декабря 2000 года № 244-О и от 5 июля 2001 года № 130-О, суммы штрафных санкций, взыскиваемые с лиц за нарушение ими требований налогового законодательства и определяемые Налоговым кодексом Российской Федерации, выходят за рамки налогового долга как такового; этим они отличаются от недоимок и налоговой пени и, по существу, представляют собой разновидность публично-правовой ответственности имущественного характера. Полномочие же налогового органа, действуя властно-обязывающим образом, осуществлять привлечение к ответственности за совершение лицами налоговых правонарушений означает, что применяются особого рода публично-правовые штрафные санкции, направленные на обеспечение фискальных интересов государства и назначаемые за совершение правонарушений, предусмотренных нормами налогового законодательства.

3.2. Публично-правовая природа налоговых правонарушений и претерпевание негативных последствий их совершения предполагает, что по таким делам требуется обнаружение, выявление налоговых правонарушений, собирание доказательств. Подобного рода функции, как относящиеся к досудебным стадиям производства, по смыслу статей 10, 118, 123, 126 и 127 Конституции Российской Федерации, не может выполнять суд. Поэтому законодатель, учитывая публично-правовую природу и специфику налоговых правонарушений и налоговой ответственности, выраженные в соответствующих правоотношениях, вправе наделять налоговые органы определенными полномочиями по осуществлению административной юрисдикции в сфере налоговой ответственности, обеспечивая при этом соблюдение требований статьи 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, гарантирующей каждому судебную защиту его прав и свобод и право на обжалование в суд решений и действий органов государственной власти и должностных лиц.

Статья 6 (Право на справедливое судебное разбирательство) Конвенции о защите прав человека и основных свобод в ее истолковании Европейским Судом по правам человека также не исключает возможность предварительного участия административных органов в осуществлении юрисдикционной функции "в связи с требованиями гибкости и эффективности, вполне совместимыми с защитой прав человека, что отвечает правовой традиции многих стран - членов Совета Европы" (постановление от 23 июня 1981 года по делу "Ле Конт, Ван Левен и Де Мейер" (*Le Compte, Van Leuven and De Meure*)); при этом суд должен иметь возможность контролировать действия административных органов по вопросам преследования и санкций (постановления от 23 сентября 1998 года по делу "Малиж против Франции" (*Malige v. France*) и от 23 октября 1995 года по делу "Градингер против Австрии" (*Gradinger v. Austria*); кроме того, право на доступ к правосудию не может считаться нарушенным единственно по той причине, что лицо оказалось стороной в соглашении, достигнутом в ходе процедур, носящих вспомогательный характер по отношению к судебному разбирательству (постановление от 27 февраля 1980 года по делу "Девер" (*Deweer*)).

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции, налоговый орган должен обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции (пункты 1 и 2 статьи 104, пункт 7 статьи 114); кроме того, в суд могут быть обжалованы путем подачи искового заявления акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц (статья 138).

Следовательно, в случае спора между налогоплательщиком и налоговым органом окончательное решение принимает суд, который, рассматривая в установленной законом процедуре дело по существу, решает в том числе вопрос о наличии вины лица в совершении налогового правонарушения и о взыскании суммы налоговой санкции (штрафа). При этом лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу

решением суда; лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения; обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы (пункт 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации).

Такой порядок производства по делам о налоговых правонарушениях, не исключаящий добровольное согласие налогоплательщика уплатить налоговый штраф, а в случае его несогласия гарантирующий судебное рассмотрение дела по существу, не может расцениваться как нарушающий конституционные права и свободы, в том числе право на судебную защиту.

3.3. Фактические обстоятельства, в связи с которыми к налогоплательщику применяются меры ответственности за совершение налоговых правонарушений в виде денежного взыскания (штрафа), устанавливаются налоговыми органами в процессе проведения мероприятий налогового контроля, одной из форм которого являются налоговые проверки - камеральные и выездные (статьи 82, 87-89 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с частью первой статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации налоговой проверкой (как камеральной, так и выездной) могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Данному положению корреспондирует подпункт 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающий обязанность налогоплательщика в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги.

Поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит прежде всего целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика (статья 35; статья 55, часть 3; статья 57 Конституции Российской Федерации). Кроме того, не может быть доказана виновность лица в совершении правонарушающих деяний в рамках производства, возбужденного при отсутствии необходимой доказательственной базы.

Введение законодателем срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений направлено, таким образом, как на гарантирование конституционных прав налогоплательщиков, так и на обеспечение стабильности правопорядка и рациональную организацию деятельности правоприменителя. При этом трехлетний срок давности, установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации, коррелирует со сроком хранения отчетной документации и предельным сроком глубины охвата налоговой проверки и представляет собой дополнительную гарантию, направленную на защиту от неправомерного ограничения права собственности в условиях, когда налоговое правонарушение по времени значительно отстоит от факта его обнаружения.

Установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности в три года является универсальным, его продолжительность одинакова для всех видов налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации. Вместе с тем законодатель, исходя из общих принципов юридической ответственности, в том числе справедливости, соразмерности и пропорциональности (статьи 19 и 57; статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), может установить дифференцированные сроки давности с учетом видов налоговых правонарушений, их характера и степени общественного вреда.

4. Закрепляя обязанность платить законно установленные налоги, Конституция Российской Федерации непосредственно не предусматривает процессуальные формы юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений, в том числе порядок и конкретные процедуры привлечения к налоговой ответственности. Регулирование данных вопросов относится к компетенции законодателя.

В силу статей 1, 17 (части 1 и 3), 18, 45, 46, 49, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации и общепризнанных в правовом государстве принципов юридической ответственности, а также Конвенции о защите прав человека и основных свобод (ее статья 7 и статья 1 Протокола № 1 к

ней) юридическая ответственность возникает лишь за совершенное правонарушение, что требует установления законом процедур, посредством которых выявляется факт совершения налогового правонарушения, доказываются наличие элементов состава соответствующего деликта, в том числе виновность лица, его совершившего, а также выносится итоговое правоприменительное решение, в котором указываются конкретный вид и мера наказания.

Привлечение к ответственности включает в себя, таким образом, ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом правонарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взыскание, а с другой - лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности.

4.1. Как следует из статей 31, 82-101 Налогового кодекса Российской Федерации, обнаружение и выявление налогового правонарушения происходит в рамках налогового контроля и фиксируется при оформлении результатов налоговых проверок.

Выездная налоговая проверка проводится в том числе с применением таких процедур, как осмотр, истребование документов, выемка документов и предметов, экспертиза, участие понятых и допрос свидетелей. По результатам проверки в соответствии со статьей 100 Налогового кодекса Российской Федерации составляется акт налоговой проверки, в котором излагаются документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и связанные с этими фактами обстоятельства допущенного налогоплательщиком правонарушения, выводы о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налогового правонарушения (правонарушений) со ссылками на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за налоговое правонарушение; акт налоговой проверки вручается проверяемому лицу, которое может представить свои возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

По смыслу данной статьи, акт выездной налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, являясь итоговым актом налогового контроля, в то же время - поскольку в нем обосновывается факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, - выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения материалов проверки, согласно статье 101 Налогового кодекса Российской Федерации, руководитель налогового органа (заместитель руководителя) выносит решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности либо об отказе в таком привлечении или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, имеющих целью уточнение обстоятельств, связанных с обнаруженными правонарушениями; в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности (пункты 2 и 3).

По смыслу статьи 113 во взаимосвязи со статьями 88, 89, 100 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, если для оформления результатов налоговой проверки, в ходе которой обнаруживается налоговое правонарушение, акта налоговой проверки не требуется, процесс привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение начинается с соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя), выносимого по материалам проверки. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения прекращается (т.е. срок давности считается исчерпанным) с вынесением соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

С иском в суд о взыскании налоговой санкции налоговые органы, согласно статье 115 Налогового кодекса Российской Федерации, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить

сумму санкции или пропустил срок ее уплаты, могут обратиться не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (пункт 1). Если налоговое правонарушение, совершенное налогоплательщиком, обнаруживается и фиксируется актом выездной налоговой проверки, то начало течения шестимесячного срока давности взыскания налоговой санкции, как следует из статей 100, 101, 113 и 115 Налогового кодекса Российской Федерации, связывается именно с указанным актом, с принятием которого начинается процесс привлечения к налоговой ответственности, а не с решением руководителя налогового органа. В случаях же, когда акта налоговой проверки не требуется, начало течения шестимесячного срока давности для обращения в суд о взыскании налоговой санкции связывается с выносимым по материалам проверки решением руководителя налогового органа.

Следовательно, по смыслу статьи 113 и пункта 1 статьи 115 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с его статьями 100, 101 и 104, срок осуществления правомочия налогового органа на обращение в суд установлен статьей 115 и не может одновременно определяться статьей 113; срок давности обращения в суд о взыскании налоговой санкции является самостоятельным сроком, он не поглощается сроком давности привлечения к налоговой ответственности и не предполагает, что целиком весь процесс привлечения лица к налоговой ответственности (включая все его стадии, в том числе принятие судом решения о взыскании налоговой санкции) должен быть завершен в срок, не превышающий срок давности, указанный в статье 113. Срок взыскания налоговой санкции начинает исчисляться по прекращении течения срока давности привлечения к налоговой ответственности. Прекращение же истечения срока давности привлечения к налоговой ответственности связывается не с решением суда о взыскании налоговой санкции, а с принятием акта налоговой проверки либо, в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта, с соответствующим решением руководителя налогового органа.

Установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения призван исключить возможность неразумно продолжительной неопределенности в вопросах правового положения налогоплательщика (в том числе его имущественных прав) в связи с совершенным им правонарушением и ограждает лицо от применения к нему штрафных санкций за правонарушение, выявленное после окончания периода, в течение которого оно обязано хранить документацию, связанную с исчислением и уплатой налогов. Поэтому налоговый орган не вправе привлекать налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, если истек указанный срок давности. При этом положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не препятствуют привлечению налогоплательщика к ответственности в случае, если факт налогового правонарушения выявлен налоговым органом с соблюдением требований Налогового кодекса Российской Федерации о предельном сроке глубины охвата налоговой проверки и о сроке хранения отчетной документации (подпункт 8 пункта 1 статьи 23 и часть первая статьи 87).

Придание положениям статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации иного смысла вело бы к рассогласованности указанных сроков, допускало бы применение срока давности привлечения к налоговой ответственности в противоречие с его предназначением в налоговом праве, подрывало бы баланс публичных и частных интересов и тем самым противоречило бы Конституции Российской Федерации, ее статье 57 во взаимосвязи со статьями 1, 15 (часть 4), 17 (части 1 и 3), 18, 45, 49 и 55 (часть 3).

4.2. Таким образом, положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

5. Регулирование последствий пропуска сроков давности, установление возможности их прерывания, приостановления или восстановления применительно к привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений в силу статей 57, 71 (пункты "в", "з"), 75 (часть 3) и 76 (часть 1) Конституции Российской Федерации относятся к полномочиям федерального законодателя.

5.1. Из статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что законодатель избрал трехгодичный срок давности привлечения к налоговой ответственности в качестве



универсального срока для всех налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 данного Кодекса, и этот срок не может быть прерван, т.е. не допускается, чтобы его исчисление прерывалось и начиналось бы заново, с самого начала.

Отсутствие такой возможности само по себе не является нарушением Конституции Российской Федерации, поскольку баланс частных и публичных интересов при определении последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений может достигаться иными способами, установленными в правовой системе Российской Федерации, в том числе путем приостановления этого срока.

5.2. Осуществляя соответствующее регулирование, законодатель, однако, должен исходить из общих принципов юридической ответственности и конкретизирующих их принципов налоговой ответственности, таких как справедливость, соразмерность, пропорциональность и неотвратимость. Во всяком случае такое регулирование должно отвечать вытекающим из указанных принципов требованиям обоснованности и формальной определенности, ясности, точности юридических норм, с тем чтобы не допускалась возможность их неоднозначного толкования и, следовательно, произвольного применения. Указанные принципы, обеспечивая одинаковый объем правовых гарантий всем налогоплательщикам, вместе с тем позволяют учитывать юридически значимые по своим последствиям различия в реализации налогоплательщиками обязанностей, вытекающих из статьи 57 Конституции Российской Федерации, при регулировании последствий пропуска сроков давности.

В силу статьи 10 Конституции Российской Федерации Конституционный Суд Российской Федерации не вправе подменять законодателя, к компетенции которого относится внесение в действующее налоговое законодательство изменений и дополнений, касающихся приостановления сроков давности. Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации в соответствии со статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьями 3, 36 и 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", проверяя конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, выявляет их конституционно-правовой смысл, в том числе в отношении последствий пропуска сроков давности.

Положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в нормативном единстве с пунктом 4 его статьи 109, согласно которому истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, по их смыслу в системе действующего налогового законодательства (в том числе в части, регулирующей исполнение налогоплательщиками налоговой обязанности, процедуры налогового контроля, механизмы возмещения ущерба, нанесенного налогоплательщиком в результате несвоевременной уплаты налога, порядок привлечения к налоговой ответственности) имеют обязывающий характер как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

В связи с этим необходимо учитывать, что система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком. Неправомерные действия налогоплательщика, в том числе такие как отказ от предоставления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки, препятствующие нормальному ходу налоговой проверки, могут сделать невозможным привлечение к ответственности в связи с истечением срока давности.

Между тем принципы справедливости и юридического равенства и неразрывно связанный с ними в качестве одного из их аспектов принцип пропорциональности (пропорционального равенства), обуславливая обеспечение одинакового объема юридических гарантий всем налогоплательщикам, применительно к действию нормы о сроках давности по кругу лиц предполагают необходимость дифференцированного подхода к тем налогоплательщикам, которые, противодействуя налоговому контролю и налоговой проверке, использовали бы положение о сроках давности вопреки его предназначению, в ущерб правам других налогоплательщиков и правомерным публичным интересам.

Если же в случае противодействия налогоплательщика осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки налоговые санкции не могли бы быть наложены по одной лишь причине истечения трехлетнего срока давности, при том что в действующей системе правового регулирования не допускается возможность их прерывания или приостановления, возникала бы - вопреки принципам юридической ответственности, имеющим общее регулирующее воздействие и обуславливающим действительный смысл и предназначение нормы о сроке давности привлечения к налоговой ответственности, - возможность злоупотребления закрепленным статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации правом не быть привлеченным к налоговой ответственности по

истечении срока давности. Налогоплательщик, не представивший необходимые документы в срок и противодействовавший проведению налоговой проверки, что привело к пропуску сроков давности и, следовательно, сделало невозможным применение к нему налоговых санкций (в частности, при совершении им деяний, предусмотренных статьями 119, 120 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации), получил бы неправомерное преимущество перед тем налогоплательщиком, который совершил такие же деяния, однако не препятствовал проведению налоговой проверки и был с соблюдением срока давности привлечен к налоговой ответственности.

Тем самым в противоречие со статьями 6 (часть 2), 19 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации были бы грубо нарушены принципы равенства всех перед законом и судом и несения гражданами Российской Федерации равных обязанностей, предусмотренных Конституцией Российской Федерации, и вытекающие из них принципы налогообложения, такие как юридическое равенство налогоплательщиков, всеобщность и соразмерность налогообложения, равное налоговое бремя, - применительно к реализации мер юридической ответственности за невыполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, выразившееся в совершении деяний, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации в качестве налоговых правонарушений; это привело бы также к деформации других принципов налоговой ответственности, таких как справедливость, соразмерность и неотвратимость, что в правовом государстве недопустимо. Кроме того, был бы нарушен конституционный принцип, согласно которому осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации), что в конечном счете означало бы нарушение относящегося к основам конституционного строя Российской Федерации положения, согласно которому в правовой системе Российской Федерации Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу и прямое действие.

В связи с этим оспариваемые положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не могут истолковываться как предполагающие, что установленный ими срок давности распространяется равным образом как на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю противодействуют. Применяя их при рассмотрении дел о налоговом правонарушении, суд, исходя из принципов самостоятельности судебной власти и справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (статьи 10 и 120 Конституции Российской Федерации), вправе, не ограничиваясь одной лишь констатацией пропуска срока давности привлечения налогоплательщика к ответственности, учесть иные обстоятельства, в частности по ходатайству налогового органа проверить, имели ли место неправомерные действия со стороны налогоплательщика, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий и направленные на их затягивание по времени.

Как следует из статьи 123 (часть 3) Конституции Российской Федерации, согласно которой судопроизводство осуществляется на основе состязательности и равноправия сторон, и конкретизирующих ее положений пункта 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации, части 1 статьи 65 АПК Российской Федерации и части первой статьи 56 ГПК Российской Федерации, обязанность по доказыванию возлагается на налоговый орган; в условиях состязательности процесса он должен доказать те обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своих требований и возражений. Суд же в соответствии со статьей 71 АПК Российской Федерации и статьей 67 ГПК Российской Федерации оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств, оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности; каждое доказательство подлежит оценке судом наряду с другими доказательствами; никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы.

Таким образом, положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не исключают для суда возможность в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки признать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения к ответственности и взыскать с налогоплательщика налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 6, частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 79, 100 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения не могут служить основанием для прерывания течения срока давности и означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Федеральный законодатель - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций, выраженных на их основе в настоящем Постановлении, - правомочен внести соответствующие дополнения и изменения в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Впредь до внесения таких дополнений и изменений суд - в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки - может признавать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и взыскивать с него налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации.

2. Конституционно-правовой смысл положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, выявленный в настоящем Постановлении, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

3. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

4. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Российской газете". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председательствующий -  
судья Конституционного Суда  
Российской Федерации  
В.Д.Зорькин

Судьи  
Конституционного Суда  
Российской Федерации  
Н.С.Бондарь,  
Г.А.Гаджиев  
Ю.М.Данилов  
Л.М.Жаркова  
Г.А.Жилин  
С.М.Казанцев  
М.И.Клеандров  
А.Л.Кононов  
Л.О.Красавчикова  
С.П.Маврин  
Н.В.Мельников  
Ю.Д.Рудкин  
Н.В.Селезнев  
А.Я.Слива  
В.Г.Стрекозов  
О.С.Хохрякова

№ 9-П