



О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

город Москва

12 июля 2006 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, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи С.М.Казанцева, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы ОАО «Востоксибэлектросетьстрой»,

у с т а н о в и л :

1. Решением налогового органа от 19 ноября 2004 года ОАО «Востоксибэлектросетьстрой» было привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в неправильном исчислении и несвоевременной уплате налога на добавленную стоимость. Отказывая в удовлетворении заявления ОАО «Востоксибэлектросетьстрой» о признании этого решения незаконным, Арбитражный суд Иркутской области

в решении от 5 апреля 2005 года, оставленном без изменения постановлением апелляционной инстанции того же суда от 27 июня 2005 года и постановлением Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28 сентября 2005 года, сослался на то, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного статьей 169 Налогового кодекса Российской Федерации, не могут служить основанием для применения налогового вычета; направление налогоплательщику требования о представлении иных (помимо счетов-фактур) документов, подтверждающих правильность уплаты налогов и применения вычетов, является правом, а не обязанностью налогового органа; в случае, если налогоплательщик располагает иными документами, которые подтверждают правильность применения вычета, он вправе представить их в налоговую инспекцию.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в своем постановлении указал также на то, что в процедуре рассмотрения дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, иных органов и должностных лиц арбитражный суд, проверяя решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, принятое на основании конкретных материалов налоговой проверки, в том числе документальную подтвержденность и достаточность обоснования содержащихся в нем выводов, не подменяет налоговый орган в части осуществления им полномочий налогового контроля, а потому не должен рассматривать и запрашивать документы, которые не были отражены в решении налогового органа.

2. Согласно части третьей статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, налоговые органы сообщают об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. Частью четвертой той же статьи налоговые органы наделяются правом истребовать у налогоплательщика

дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Материалы налоговой проверки, согласно пункту 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа; в случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей; о времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно; если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

Как полагает заявитель, дискреция, предоставленная названными нормами налоговому органу, является излишне широкой, поскольку в случае обнаружения ошибки он может сообщить об этом налогоплательщику, а может, не сообщая о нарушении, привлечь его к ответственности, что ведет к произволу налоговых органов и, следовательно, к нарушению как принципа равенства, так и права на занятие предпринимательской деятельностью и других конституционных прав. Предоставляя налоговому органу, проводящему камеральную налоговую проверку, возможность не информировать налогоплательщика о возникших вопросах относительно правильности исчисления и уплаты налога, о ведении в отношении налогоплательщика производства по делу о налоговом правонарушении, не предлагать ему представить дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие уплату налога, а также не уведомлять налогоплательщика о времени и дате рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, части третья и четвертая статьи 88 и пункт 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской

Федерации – по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, – ограничивают, по мнению заявителя, участие налогоплательщика в формировании доказательственной базы по факту налогового правонарушения на стадии принятия руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения по результатам камеральной проверки, а потому не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 18, 19 (часть 1), 24 (часть 2), 34 (часть 1), 35 (части 1, 2, 3), 45 (часть 2), 54 (часть 1), 55 (часть 3) и 57.

2.1. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно – надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

Исходя из этого федеральное законодательство о налогах и сборах призвано создать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, в том числе определить систему налоговых органов, относящихся к федеральным экономическим службам (статья 71, пункт «ж», Конституции Российской Федерации), их задачи, функции, формы и методы деятельности, порядок проверки правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов. Тем самым обеспечивается реализация контрольной функции государства в сфере налоговых отношений, вытекающей из обязанности органов государственной власти, местного самоуправления, должностных лиц, граждан и их объединений соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы.

2.2. Полномочия налогового органа, предусмотренные статьями 88 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, носят публично-правовой

характер, что не позволяет налоговому органу произвольно отказаться от необходимости истребования дополнительных сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. При осуществлении возложенной на него функции выявления налоговых правонарушений налоговый орган во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более – обнаружения признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать у налогоплательщика необходимую информацию. Соответственно, налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов.

Аналогичная правовая позиция о соотношении прав и обязанностей органов государственной власти и их должностных лиц была сформулирована Конституционным Судом Российской Федерации применительно к полномочиям прокуроров и судей (Постановление от 8 декабря 2003 года № 18-П по делу о проверке конституционности положений статей 125, 219, 227, 229, 236, 237, 239, 246, 254, 271, 378, 405 и 408, а также глав 35 и 39 УПК Российской Федерации, Определение от 24 ноября 2005 года № 471-О по жалобе гражданина А.Г.Магакяна на нарушение его конституционных прав положениями статей 134, 220 и 381 ГПК Российской Федерации и статей 81, 82 и 125 УПК Российской Федерации).

2.3. В Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что, закрепляя обязанность платить законно установленные налоги, Конституция Российской Федерации непосредственно не предусматривает порядок и конкретные процедуры привлечения к налоговой ответственности;

регулирование данных вопросов относится к компетенции федерального законодателя.

Обнаружение и выявление налогового правонарушения, как следует из статей 31, 82–101 Налогового кодекса Российской Федерации, происходит в рамках налогового контроля и фиксируется при оформлении результатов налоговых проверок – выездных и камеральных. При выездной налоговой проверке итоговым актом налогового контроля и одновременно правоприменительным актом, которым возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, выступает акт проверки, который вручается проверяемому лицу и на который проверяемое лицо может представить свои возражения. Для оформления же результатов камеральной налоговой проверки акта налоговой проверки не требуется, и, следовательно, процесс привлечения к налоговой ответственности начинается в данном случае с соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя), выносимого по материалам налоговой проверки.

Вместе с тем, по смыслу положений статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый орган обязан информировать налогоплательщика об обнаруженных ошибках при заполнении документов и налоговых правонарушениях и требовать от него соответствующих объяснений до вынесения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о привлечении к налоговой ответственности. При этом право на представление своих возражений у налогоплательщика возникает с момента предъявления налоговым органом требования представить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, т.е. до принятия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

2.4. Право каждого на защиту своих прав и свобод всеми не запрещенными законом способами, закрепленное статьей 45 Конституции Российской Федерации, предполагает наличие гарантий, которые позволяли

бы реализовать его в полном объеме и обеспечить эффективное восстановление в правах не только в рамках судопроизводства, но и во всех иных случаях привлечения к юридической ответственности. Применительно к налоговой ответственности одной из таких гарантий является вытекающее из статьи 24 (часть 2) Конституции Российской Федерации право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинения. Поэтому при определении процессуальных прав налогоплательщика при производстве дела в налоговых органах законодатель не может не предоставить ему право знать о появившихся у налогового органа претензиях, заявлять возражения против них, представлять доказательства незаконности или необоснованности принятого решения. Иное не соответствовало бы приведенным положениям Конституции Российской Федерации.

Как название, так и содержание статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующей процедуру привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, свидетельствуют о том, что ее положения распространяются на производство по делам о правонарушениях, выявленных в ходе как выездных, так и камеральных налоговых проверок. Следовательно, в силу пункта 1 данной статьи во взаимосвязи с частью четвертой статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый орган заблаговременно извещает налогоплательщика о дате и месте рассмотрения материалов не только выездной, но и камеральной проверки.

2.5. Таким образом, по смыслу взаимосвязанных положений частей третьей и четвертой статьи 88 и пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, в случае обнаружения при проведении камеральной налоговой проверки налоговых правонарушений налоговые органы не только вправе, но и обязаны требовать от налогоплательщика представления объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, а также заблаговременно уведомлять его о

дате и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

3. Согласно части 4 статьи 200 АПК Российской Федерации при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Заявитель утверждает, что названная норма, примененная в его деле, не соответствует статьям 8 (часть 2), 18, 19 (часть 1), 45, 46 (часть 1), 120 (часть 2), 123 (часть 3) Конституции Российской Федерации, поскольку – с учетом сложившейся судебной практики – предполагает, что проверка на соответствие закону или иному нормативному правовому акту решения налогового органа, принятого по результатам камеральной налоговой проверки, в части его обоснованности состоит в обязанности суда установить соответствие выводов налогового органа только материалам, которыми налоговый орган располагал на момент проведения проверки, без исследования дополнительных документов, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налогов.

3.1. Закрепленные в статье 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации право каждого на судебную защиту его прав и свобод и связанное с ним право на обжалование в суд решений и действий (или бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц выступают, как

неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, гарантией в отношении всех других конституционных прав и свобод.

Предназначение судебного контроля как способа разрешения правовых споров на основе независимости и беспристрастности – в силу взаимосвязанных положений статей 46 (часть 1), 52, 53 и 120 Конституции Российской Федерации – предопределяет и право налогоплательщика обратиться в суд за защитой от возможного произвольного правоприменения. Конкретизируя это право, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает в статьях 137 и 138, что налогоплательщик, который считает свои права нарушенными актом (как нормативным, так и ненормативным) налогового органа, действиями или бездействием соответствующих должностных лиц, может обжаловать их в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в арбитражный суд в порядке, установленном арбитражным процессуальным законодательством.

3.2. Согласно правовой позиции, изложенной Конституционным Судом Российской Федерации в постановлениях от 6 июня 1995 года № 7-П по делу о проверке конституционности абзаца 2 части седьмой статьи 19 Закона РСФСР «О милиции» и от 13 июня 1996 года № 14-П по делу о проверке конституционности части пятой статьи 97 УПК РСФСР, в случаях, когда суды при рассмотрении дела не исследуют по существу его фактические обстоятельства, а ограничиваются только установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, закрепленное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, оказывается существенно ущемленным.

Из данной правовой позиции, конкретизированной Конституционным Судом Российской Федерации применительно к налоговым спорам в Постановлении от 28 октября 1999 года № 14-П по делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и Определении от 18 апреля 2006 года № 87-О

по жалобе ЗАО «Судовые агенты» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 169 и пункта 1 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, вытекает, что гарантируемая статьями 35 и 46 Конституции Российской Федерации судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков не может быть обеспечена, если суды при принятии решения о правомерности отказа в предоставлении заявленных налоговых вычетов исходят из одного только отсутствия у налогового органа документов, подтверждающих правильность их применения, без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, в частности счетов-фактур и иных документов, подтверждающих уплату налога, а также других фактических обстоятельств, которые в соответствии с налоговым законодательством должны учитываться при решении вопросов о возможности предоставления налоговых вычетов и привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Этому корреспондирует толкование статьи 100 Налогового кодекса Российской Федерации, данное в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 года № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Согласно его пункту 29 при оспаривании решения о привлечении к налоговой ответственности, вынесенного по результатам выездной налоговой проверки, арбитражный суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки.

3.3. Таким образом, часть 4 статьи 200 АПК Российской Федерации – в силу приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, изложенных в сохраняющих свою силу решениях, – предполагает, что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде во всяком случае не может быть лишен права представлять документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы

и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и предоставлении налогового вычета, а суд обязан исследовать соответствующие документы.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктами 2 и 3 части первой статьи 43, статьей 6 и частью первой статьи 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

о п р е д е л и л :

1. Взаимосвязанные положения частей третьей и четвертой статьи 88 и пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации предполагают, что налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, при обнаружении налоговых правонарушений обязан требовать от налогоплательщика представления объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, и уведомлять его о дате и месте рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

2. Часть 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации предполагает, что налогоплательщик вправе предоставить, а арбитражные суды обязаны исследовать документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и предоставлении налогового вычета.

3. В силу статьи 6 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» выявленный в настоящем Определении на основе правовых позиций, изложенных Конституционным Судом Российской Федерации в ранее принятых и сохраняющих свою силу решениях, конституционно-правовой смысл частей третьей и четвертой статьи 88 и пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

Федерации является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

4. Признать жалобу ОАО «Востоксибэлектросетьстрой» не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявителем вопроса не требуется вынесение предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» итогового решения в виде постановления.

5. Дело ОАО «Востоксибэлектросетьстрой» подлежит пересмотру с учетом настоящего Определения, если для этого нет иных препятствий.

6. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данной жалобе окончательно и обжалованию не подлежит.

7. Настоящее Определение подлежит опубликованию в «Собрании законодательства Российской Федерации» и «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

Судья-секретарь
Конституционного Суда
Российской Федерации

Ю.М.Данилов