



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 привлечь 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

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 гражданка 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 "Коэм 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

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 наделить 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 Meuere); 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 исковым заявлением 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 выносятся 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  
Б.С.Эбзеев

**ОСОБОЕ МНЕНИЕ  
СУДЬИ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Г.А. ГАДЖИЕВА ПО ДЕЛУ О ПРОВЕРКЕ КОНСТИТУЦИОННОСТИ  
ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 113 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

1. В запросе Федерального арбитражного суда Московского округа о проверке конституционности статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации отмечается, что правовое регулирование в сфере налогообложения, в том числе определения прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, установление ответственности за налоговые правонарушения, осуществляется федеральным законодателем не только исходя из предписаний статьи 57 Конституции Российской Федерации, в силу которой каждый обязан платить законно установленные налоги, но и из закрепленных Конституцией Российской Федерации основ демократического правового государства, включая такие, как признание человека, его прав и свобод высшей ценностью, верховенство права и прямое действие Конституции Российской Федерации, гарантированность государственной защиты прав и свобод человека и гражданина, а также запрет произвола, справедливость и соразмерность устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (статья 1, часть 1; статья 2; статья 4, часть 2; статья 17, часть 3; статья 34, часть 1; статья 35, часть 2; статья 45, часть 1; статья 55, части 2 и 3).

По мнению обратившегося с запросом суда, при выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права.

Содержание названных принципов раскрывается в ряде Постановлений Конституционного Суда Российской Федерации (от 27 января 1993 года, от 25 апреля 1995 года, от 17 декабря 1996 года, от 8 октября 1997 года, от 11 марта 1998 года и от 12 мая 1998 года). По мнению суда, содержащиеся в них правовые позиции в соответствии со статьями 6, 79, 80 являются общеобязательными и действуют непосредственно. Исходя из этого, законодатель, устанавливая общие положения о привлечении к ответственности, не должен допускать освобождения от ответственности, не соответствующего целям, указанным в Конституции Российской Федерации.

Суд придерживается мнения, что такие публично-правовые отрасли российского законодательства, как уголовное и налоговое, основаны на правовом принципе, в соответствии с которым определяющим моментом при применении судами и исчислении сроков давности привлечения к юридической ответственности является общественная опасность деяния.

Соответственно, предназначение института давности в налоговом праве состоит в том, что неприменение мер ответственности за совершение налоговых правонарушений возможно только в случаях, когда совершенное правонарушение утрачивает общественную опасность.

Однако статья 113 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающая срок давности привлечения к налоговой ответственности и порядок его исчисления, не содержит положений о порядке применения данного института при продолжении противоправной деятельности лицом, совершившим налоговое правонарушение, и тем самым способствует умышленному неисполнению налогоплательщиками установленной статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанности уплачивать законно установленные налоги.

Таким образом, суд обращает внимание на возникшие трудности в процессе применения положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, связанные с тем, что ее нормы, освобождающие от ответственности лиц, продолжающих совершение общественно опасных деяний, и следовательно, не соответствующие назначению института давности привлечения к ответственности, делают невозможным применение мер государственного принуждения с учетом их конституционно-правового смысла, призванных обеспечивать исполнение всеми гражданами их конституционных обязанностей. Более того, положения статьи 113 противоречат статье 19 Конституции Российской Федерации, гарантирующей равенство всех перед законом и судом, постольку, поскольку допускают освобождение от ответственности одних лиц, общественная опасность деяний которых не просто не уменьшилась, но и усугубляется противоправной деятельностью, в то время как другие правонарушители привлекаются к ответственности.

2. В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Как указывается в Постановлении Конституционного Суда

Российской Федерации от 17 декабря 1996 года по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции", конституционно-правовая обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти.

Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Целью конституционной обязанности каждого по уплате налогов является получение доли доходов или стоимости имущества частных лиц, соразмерной финансовому потенциалу каждого налогоплательщика, для финансирования государственных расходов. Государство и муниципальные образования в силу указанной конституционной обязанности имеют конституционно гарантированную возможность изымать часть совокупного общественного продукта в односторонне-властном порядке.

Конституционная обязанность по уплате налога подчинена не только некоей абстрактной цели необходимости концентрации в бюджете денежных средств для содержания вооруженных сил, покрытия других расходов по управлению и т.д., но и целям перераспределения доходов. Такое перераспределение основано на социальном характере Российской Федерации (статья 7, часть 1, Конституции Российской Федерации). Реализация конституционной обязанности по уплате налогов приводит к возникновению имущественных отношений, в силу которых часть валового общественного продукта поступает в централизованные денежные фонды (бюджеты), находящиеся под контролем публично-правовых образований.

В силу того, что движение стоимости в указанных распределительно-денежных отношениях имеет односторонний характер, характерной чертой конституционной обязанности по уплате налогов является то, что стоимость передается данным публично-правовым образованиям на основе принципов обязательности и индивидуальной безвозмездности.

Обязательность и индивидуальная безвозмездность как основные признаки конституционной обязанности по уплате налогов детерминируют сущностные признаки конституционного понятия "налог", что отражается и в налоговом законодательстве. Определяя в статье 8 Налогового кодекса Российской Федерации понятие налога, законодатель, исходя из конституционного понятия "налог", указывает на такие его черты, как безвозмездный характер платежа, отчуждение части принадлежащих налогоплательщикам денежных средств публично-правовым образованиям для финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Конституционная обязанность по уплате налога носит безусловно обязательный характер. Обязанность каждого платить законно установленные налоги (статья 57 Конституции Российской Федерации) конкретизируется в нормах налогового законодательства. Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени (пункт 5 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации). Налоговым органам предоставлено право взыскивать недоимки по налогам, т.е. они наделены полномочиями по принудительному исполнению (в порядке применения мер государственного принуждения) налоговой обязанности, а также по взысканию пени (подпункт 9 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом налоговые органы вступают с налогоплательщиками в охранительные административные правоотношения.

Таким образом, обязанность каждого по уплате налогов предусмотрена не только нормами законодательства о налогах и сборах, но и, прежде всего, нормами конституционного права.

Как предусмотренная конституционным правом, конституционная обязанность по уплате налогов имеет самостоятельное юридическое содержание и основание возникновения. Данная обязанность, как это следует из Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года N 20-П, существует в рамках налогового обязательства. Поскольку в конституционной обязанности налогоплательщика воплощен публичный интерес всех членов общества, государство не только вправе, но и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов как налогоплательщиков, так и других членов общества (пункт 3 мотивировочной части). Как следует из этой правовой позиции, юридическим содержанием конституционного обязательства по уплате налогов являются конституционные права и обязанности налогоплательщиков и права и обязанности налоговых органов, призванных обеспечить реализацию налогоплательщиками их конституционной обязанности по уплате налогов.

При этом предназначение конституционного обязательства по уплате налогов сводится к тому, чтобы на базе конституционных норм и принципов обеспечить баланс между публичными и частными интересами.

Конституционное обязательство по уплате налогов, являясь категорией (понятием) конституционного права, не может интерпретироваться изолированно, в отрыве от других положений Конституции Российской Федерации, поскольку все они образуют единство, основанное на вытекающей из конституционного права иерархии ценностей. При указанном подходе к толкованию

того, что является основанием возникновения и содержанием конституционного обязательства по уплате налогов, необходимо избегать умаления или нарушения других конституционных норм и принципов. А именно: необходимо учитывать взаимосвязь конституционного обязательства по уплате налогов с такими конституционными принципами, как принципы правового, социального государства, юридического равенства, соразмерность и пропорциональность. Все эти принципы обладают высшей степенью нормативной обобщенности, носят универсальный характер и в силу этого оказывают регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 января 1993 года по делу о проверке конституционности правоприменительной практики ограничения времени оплаты вынужденного прогула).

Исходя из системной взаимосвязи конституционного обязательства по уплате налогов с другими конституционными положениями, и прежде всего с принципом соразмерности (пропорциональности) при ограничении основных прав (статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), указанное обязательство должно основываться на балансе между публичными и частными интересами. Будучи вмешательством в сферу частной собственности, налоги являются примером вторжения в сферу основных прав. Одновременно конституционная обязанность по уплате налогов носит безусловный и обязательный характер. Исходя из конституционного права, предназначение конституционной обязанности по уплате налогов состоит в изыскании денежных средств, необходимых публично-правовым образованиям для покрытия публичных расходов с одновременным учетом частноправовых интересов налогоплательщиков в качестве самостоятельной конституционной ценности. Поиск точки равновесия между этими двумя конституционными ценностями призвано обеспечить конституционное обязательство по уплате налогов.

3. Конституционное судопроизводство в силу своего предназначения обладает рядом особенностей, к числу которых относится необходимость обеспечения прямого действия Конституции Российской Федерации. В силу этого для преодоления различного рода правоприменительных коллизий Конституционный Суд Российской Федерации, истолковывая отдельные конституционные положения в контексте всех конституционных принципов и положений, вправе решать правотворческие задачи в пределах, установленных в Федеральном конституционном законе "О Конституционном Суде Российской Федерации".

В рассматриваемом деле арбитражный суд столкнулся с необходимостью разрешить коллизию между подлежащими применению положениями статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации и конституционными принципами и правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации.

Проблема, прежде всего, состоит в том, что в статье 113 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрен единый недифференцированный срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Вне зависимости от суммы недоплат и размера штрафа срок давности един. С гражданки Г.А. Поляковой за несвоевременное непредставление налоговой декларации взыскан штраф в размере 346740 руб., а с ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" взыскиваются налоговые санкции в сумме 40.607.549.600 руб.

Между тем конституционный принцип равенства предполагает учет требований пропорциональности. Этот аспект конституционного принципа равенства является основой той правовой позиции о сроках проведения выездной налоговой проверки, которая сформулирована Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 16 июля 2004 года по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации: "Налоговый кодекс Российской Федерации закрепил одновременно унифицированный и дифференцированный подход к определению сроков, в течение которых в отношении налогоплательщика осуществляются контрольные мероприятия в форме выездной налоговой проверки. Данное регулирование, имеющее целью обеспечить одинаковый объем правовых гарантий каждому налогоплательщику и вместе с тем позволяющее учитывать юридически значимые и объективно обусловленные различия между отдельными категориями налогоплательщиков, не может расцениваться как нарушающее принцип равенства всех перед законом, закрепленный в статье 19 Конституции Российской Федерации, - напротив, оно позволяет дифференцировать сроки проведения выездных налоговых проверок в зависимости и от иных критериев, таких как специфика налогообложения, объемы экономической деятельности налогоплательщика и т.д. Однако во всяком случае дифференциация должна быть обоснованной и мотивированной, а ее критерии - соответствовать конституционному требованию ясности, четкости, определенности и недвусмысленности правовых норм".

Конституционный принцип равенства является нарушенным, если в процессе конституционного судопроизводства не обнаружены разумные причины, в силу которых законодатель отдал предпочтение недифференцированному сроку давности. В соответствии со статьей 5 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" одним из основных принципов деятельности Конституционного Суда Российской Федерации является состязательность и равноправие сторон.

Наряду с признаками, характерными и общими для принципа состязательности во всех видах

процесса, в процессе осуществления судебного конституционного нормоконтроля данный принцип может иметь свои особенности. Одна из них состоит в том, что одной из сторон в этом процессе являются органы, представляющие публичную власть, от имени которой принимаются нормативные акты. Эти органы призваны защищать публичные интересы (хотя, конечно, не исключена ситуация, когда они понимаются превратно). Таким образом, у одной из сторон в процессе судебного нормоконтроля нет собственного интереса.

Федеральный законодательный орган в процессе по данному делу не привел разумных причин отсутствия в российском налоговом законодательстве дифференциации сроков давности. В принципе, при наличии весомых и разумных причин законодатель может воспользоваться недифференцированными сроками давности, т.е. прибегнуть к обобщающему правовому регулированию, однако это возможно только если необходимость учета этих причин перевешивает соображения о дифференциации этих сроков с учетом действия конституционного принципа равенства перед законом.

Между тем налоговое законодательство других стран предусматривает, что срок давности зависит от наказания, размера штрафа, предусмотренного за совершение налогового правонарушения.

Конституционный принцип равенства перед законом в сфере налогообложения требует учета юридически значимых и объективно обусловленных различий между различными категориями налогоплательщиков. В качестве юридически значимого различия может рассматриваться разная степень общественной опасности при совершении различных налоговых правонарушений.

Безусловно, федеральный законодатель, регулируя отношения, составляющие предмет налогового законодательства (статья 2 Налогового кодекса Российской Федерации), обладает значительной дискрецией. Однако необходимо учитывать, что отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, состоят из различных "предметных сфер": это и властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, это и отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, это и отношения, возникающие при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В различных "предметных сферах" налогового регулирования объем дискреции законодателя может быть неодинаков. При выборе объектов налогообложения, определении налоговых ставок или льгот объем дискреции законодателя шире. При применении мер юридической ответственности дискреция в большей степени должна быть ограничена конституционными принципами равенства перед законом и юридической ответственности, а также общими межотраслевыми правовыми принципами публично-правовой ответственности. Одним из таких правовых принципов является соразмерность, пропорциональность мер государственного принуждения характеру совершенного правонарушения.

Установление давности сроков диктуется прежде всего целями достижения правовой определенности, юридической безопасности налогоплательщиков.

Принцип правовой определенности является частью нормативного содержания конституционного принципа верховенства права. Однако в некоторых случаях принцип правовой определенности может вступить в коллизию с конституционными принципами юридической ответственности, а также конституционным принципом справедливости. Такая коллизия возникает, когда вследствие истечения достаточно непродолжительного (с учетом опыта правового регулирования в других странах) и недифференцированного срока давности привлечение к ответственности за совершенное налоговое правонарушение не может быть осуществлено, причем как в отношении малозначительных налоговых правонарушений, так и в отношении таких правонарушений, которые оказывают разрушительное воздействие на публичные финансы. В таком случае страдает принцип справедливости, который также входит в нормативное содержание конституционного принципа верховенства права.

Как отмечается в Постановлении Федерального Конституционного Суда ФРГ от 14 марта 1963 года, для разрешения коллизии между идеей правовой определенности и принципом материальной справедливости, являющихся двумя составными частями основополагающего принципа верховенства права, парламент имеет определенную свободу усмотрения, в рамках которой он, руководствуясь разумными причинами, может решить, какой принцип должен преобладать.

Однако, с нашей точки зрения, в этом процессе балансировки, "взвешивания" принцип правовой определенности не должен вступать в противоречие с конституционным правом на равенство перед законом (статья 19 Конституции Российской Федерации).

Исходя из вышеизложенного считаю, что норма статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в части, устанавливающей недифференцированный давностный срок, противоречит статье 19 Конституции Российской Федерации.

4. В соответствии со статьей 15 (часть 1) Конституции Российской Федерации Конституция Российской Федерации имеет прямое действие. Формулируя задачи конституционного судопроизводства, Федеральный конституционный закон "О Конституционном Суде Российской Федерации" обращает внимание на необходимость обеспечения верховенства и прямого действия Конституции Российской Федерации на всей территории Российской Федерации (статья 3), что

является одной из особенностей конституционного судопроизводства. Прямое действие Конституции Российской Федерации охватывает не только нормотворческую, но и правоприменительную и правореализационную стадию.

Конституционный Суд Российской Федерации в процессе конституционного судопроизводства решает правоприменительные проблемы, толкуя конституционные нормы и принципы, учитывает их контекст и системные связи с другими положениями Конституции Российской Федерации. При этом Конституционный Суд Российской Федерации выполняет определенные правотворческие задачи. В соответствии с частью четвертой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" в случае, если из решения Конституционного Суда Российской Федерации вытекает необходимость устранения пробела в правовом регулировании, государственный орган или должностное лицо, принявшие этот нормативный акт, рассматривают вопрос о принятии нового нормативного акта, который должен, в частности, содержать положение об отмене нормативного акта, признанного не соответствующим Конституции Российской Федерации полностью, либо о внесении необходимых изменений и (или) дополнений в нормативный акт, признанный неконституционным в отдельной его части. До принятия нового нормативного акта непосредственно применяется Конституция Российской Федерации с учетом ее истолкования, осуществленного Конституционным Судом Российской Федерации. Таким образом, непосредственное (прямое) применение конституционных норм и принципов в этом случае осуществляется судами до принятия нового нормативного акта или внесения в него изменений, вытекающих из постановления Конституционного Суда Российской Федерации.

Как установил Конституционный Суд Российской Федерации, конституционное обязательство по уплате налогов носит сбалансированный характер, обеспечивая равновесие публичных и частных интересов в том случае, если не игнорируются конституционные принципы равенства всех перед законом и справедливости, соразмерности юридической ответственности.

Из этого следует, что впредь до внесения законодателем изменений в статью 113 Налогового кодекса Российской Федерации суды, учитывая предназначение и самостоятельное юридическое содержание конституционного обязательства по уплате налогов, а также конституционные принципы, могут в исключительных случаях, когда имело место воспрепятствование налоговым проверкам со стороны налогоплательщиков в период завершения течения давностного срока при выявленных фактах повторяющихся налоговых правонарушений, признать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности.

**ОСОБОЕ МНЕНИЕ  
СУДЬИ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
А.Л. КОНОНОВА ПО ДЕЛУ О ПРОВЕРКЕ КОНСТИТУЦИОННОСТИ  
ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 113 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Выражаю категорическое несогласие с принятым решением.

1. В соответствии со статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации Конституционный Суд Российской Федерации проверяет конституционность закона, примененного или подлежащего применению в конкретном деле, в порядке, установленном федеральным законом. Федеральным конституционным законом "О Конституционном Суде Российской Федерации" установлено, что Конституционный Суд принимает решение об отказе в принятии обращения к рассмотрению (статья 43) или прекращает производство по делу (статья 68) в случаях неподведомственности вопроса, поставленного в обращении Конституционному Суду, недопустимости обращения, если оно не соответствует требованиям названного Закона, либо если по предмету обращения судом ранее было вынесено решение, сохраняющее свою силу. В данном деле совершенно отчетливо и явно усматриваются все три указанные основания.

В том же Законе установлено (часть вторая статьи 36), что основанием к рассмотрению дела в Конституционном Суде является обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемый закон. Согласно сложившейся многолетней практике Конституционного Суда отсутствие такой неопределенности или ее мнимость влекут отказ в принятии обращения к рассмотрению или прекращение дела ввиду недопустимости данного запроса или жалобы. Определяя предмет рассмотрения по данному делу, Конституционный Суд признал таковым 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). Конституционный Суд не указал при этом, в чем же состоит сомнение в неконституционности этой

нормы. Между тем без такого указания обнаружить эту неопределенность невозможно.

Оспариваемая норма статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации регулирует давно известный в теории права и закрепленный в различных отраслях законодательства институт давности привлечения к ответственности. Смысл этих положений не вызывает сомнений и не требует сложного толкования. В них предельно ясно и четко установлены начало, продолжительность и, следовательно, окончание течения срока давности. Отсутствие какого-либо упоминания о возможности досрочного прерывания, приостановления, прекращения или пресечения этого срока, особенно учитывая историю внесения поправки в эту статью Налогового кодекса, говорит о том, что законодатель вполне определенно выразил свою волю именно на такое регулирование. Применение этой нормы не вызывало никаких затруднений и на практике, пока не возникла известная потребность обойти пресекательный характер этого срока и оправдать прямое отступление от закона якобы публичным (государственным) интересом.

Конституционный Суд признает и неоднократно упоминает в данном решении, что федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в регулировании налоговых отношений, что вопросы установления ответственности за налоговые правонарушения относятся к компетенции законодателя, что регулирование сроков давности привлечения к налоговой ответственности лежит в сфере конституционных полномочий законодательной власти. Более того, Конституционный Суд признает, что в силу статьи 10 Конституции Российской Федерации он не вправе подменять законодателя, к компетенции которого относится данное регулирование. Однако, приняв к рассмотрению вопрос, относящийся, по собственному признанию и очевидной его природе, к компетенции законодателя, Конституционный Суд не только противоречит этим рассуждениям, но и явно вышел за пределы своих полномочий, определенных Конституцией и законом, и вторгся-таки в компетенцию законодателя.

Еще одним препятствием для рассмотрения этого дела, которое было очевидно проигнорировано Судом, было определение Конституционного Суда от 18 января 2005 года N 36-О. Указанное решение было принято фактически по тому же предмету рассмотрения, что и в настоящем деле, - положениям статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации о сроке давности, более того - в связи с тем же конкретным делом о привлечении к налоговой ответственности ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС", практически по тому же поводу и основанию и в той же юридической ситуации, связанной с попыткой неадекватного и неконституционного, по мнению заявителя, истолкования арбитражным судом оспариваемых положений о сроке давности. При этом полностью совпадала и аргументация арбитражного суда, который, не видя прямых оснований в законе для продления срока давности в отношении ЮКОСа, пытался обосновать неприменение этого срока ссылкой на позицию Конституционного Суда о недобросовестности налогоплательщика, который якобы лишается этой защиты. При этом под недобросовестностью судом понималось, в частности, уклонение от налоговой проверки или противодействие налоговым органам.

Конституционный Суд в указанном Определении категорически отверг универсализацию употребления понятия "недобросовестный налогоплательщик" и допустимость его применения для оправдания продления срока давности. По его мнению, правоохранительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством. Он указал на достаточную ясность и определенность положения об исчислении срока давности, содержащегося в статье 113 Налогового кодекса Российской Федерации, и напомнил о необходимости толкования всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей налогового законодательства в пользу налогоплательщика и о презумпции его добросовестности. Вполне определенным образом и без каких-либо оговорок Конституционный Суд признал конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, указав, что они не только не нарушают конституционные права заявителя, но являются гарантией соблюдения его прав. У Конституционного Суда не появилось никаких оснований для пересмотра и опровержения указанной позиции. Сославшись на это определение в настоящем деле, он признал тем самым, что оно сохраняет свою силу. То, что Конституционный Суд практически одновременно с этим принял к рассмотрению, причем с противоположным результатом, запрос по тому же предмету и по тому же делу, не поддается объяснению с правовой точки зрения.

2. Уже с самого начала должно было бы быть очевидным, что аргументы запроса арбитражного суда малоубедительны и явно надуманны. Существует множество отказных определений Конституционного Суда на эту тему. Заявитель утверждает, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации противоречат статьям 57 и 19 (часть 1) Конституции Российской Федерации, однако сами эти противоречия не названы и анализа их не представлено. Вряд ли это и было осуществимо, так как ни названные, ни какие-либо другие статьи Конституции не упоминают о сроках давности - предмете регулирования оспариваемых норм. Заявитель оспаривает даже не то, что есть в законе, а то, чего там нет, - прерывание срока, прямо и явно не по адресу призывая восстановить прежнюю редакцию статьи, исключенную законодателем. По его мнению, отсутствие возможности прерывания срока давности не соответствует предназначению института, так как делает невозможным применение мер государственного принуждения. Однако каждый юрист знает, что

сроки давности как раз и предназначены для освобождения от ответственности или наказания. Об этом прямо написано в пункте 4 статьи 109 Налогового кодекса Российской Федерации.

Весьма странным здесь представляется апелляция к принципу равенства (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации). Заявитель видит его нарушение в том, что оспариваемая норма устанавливает одинаковые сроки давности привлечения к ответственности, не дифференцируя их по степени общественной опасности деяния, как будто существуют добросовестные неплательщики налогов или правопослушные правонарушители. Уровень правовых представлений об опасности налоговых правонарушений характеризует пример неприменения срока давности к преступлениям против мира и безопасности человечества. Известно, однако, что свойством общественной опасности обладает только преступное деяние, и именно это свойство является критерием его криминализации законодателем (статья 14 УК Российской Федерации). Таким качеством по определению не могут обладать административные, в том числе налоговые, правонарушения, которые не представляют такой степени угрозы общественным отношениям, как преступления. Поэтому одинаковое регулирование сроков давности для всех правонарушений, не обладающих свойством общественной опасности и находящихся, кстати, в одной сфере правоотношений, не только не нарушает принцип равенства, но, напротив, удовлетворяет требованию равенства всех перед законом.

Парадоксальна и отсылка заявителя к статье 57 Конституции, которая предусматривает обязанность платить только законно установленные налоги и сборы. Непонятно, как на основе этого принципа можно опровергнуть действующее законное регулирование срока давности и требовать восстановления прежней редакции оспариваемой статьи, сознательно и в пределах своей компетенции измененной законодателем.

К сожалению, Конституционный Суд как бы не заметил всех натяжек и несуразностей запроса арбитражного суда и, более того, пошел, по нашему мнению, по тому же пути.

3. Так, Конституционный Суд почему-то решил, что истечение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается или исчерпывается с момента оформления акта налоговой проверки. Между тем ни Конституция, ни действующее законодательство, ни юридическая доктрина не дают никаких оснований для таких выводов, а, напротив, противоречат им. Закон (пункт 1 статьи 113, пункт 4 статьи 109 Налогового кодекса Российской Федерации) не упоминает ни о каком прекращении или исчерпании срока давности, а говорит о его истечении. По смыслу этого срока, привлечение лица к ответственности может состояться лишь в его пределах, а истечение трехлетнего срока - безусловный повод для прекращения и освобождения от ответственности в любой стадии процесса. Наиболее разработанная в этом смысле теория уголовного права и практика применения уголовного законодательства не оставляют сомнений в том, что сроки давности освобождения от ответственности продолжают течь вплоть до момента вступления приговора в законную силу. При этом в Уголовном кодексе установлена и давность исполнения обвинительного приговора. Аналогичным образом исчисляются и сроки давности привлечения к административной ответственности.

Указанное толкование Конституционного Суда не только существенным образом сокращает гарантии стабильности правовых отношений в виде срока давности и умаляет уровень защиты налогоплательщика от неопределенно длительной угрозы ответственности. Оно неверно и по существу. Конституционный Суд, по нашему мнению, смешивает понятие юридической ответственности с процессом привлечения к ней и подменяет момент наступления ответственности моментом возбуждения административного преследования - в данном случае в виде акта налоговой проверки или решения соответствующего руководителя налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Термин "привлечение", однако, здесь не должен вводить в заблуждение, ибо, как отмечает и Конституционный Суд, это только начальная стадия процесса возбуждения преследования, а не акт применения санкции.

Юридическая ответственность, как известно, предполагает обязанность лица, совершившего правонарушение, подвергнуться неблагоприятным последствиям, претерпеть осуждение, ограничения прав и свобод. Привлечение к ответственности требует установления вины и других элементов состава правонарушения, доказывания всех необходимых обстоятельств и принятия итогового решения органом, обладающим соответствующей законной юрисдикцией. Только это последнее решение и есть собственно акт применения ответственности. Никто, очевидно, не станет утверждать, что в момент возбуждения уголовного дела, или привлечения в качестве обвиняемого, или даже составления обвинительного заключения (аналогом чему в налоговых отношениях является акт налоговой проверки, или решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности, или так называемое исковое заявление в суд о взыскании налоговой санкции), что в каждый из этих моментов подозреваемый или обвиняемый уже претерпевает меру ответственности. Все эти предварительные акты не могут означать ни признание вины, ни назначение наказания. Конституционная презумпция это прямо отрицает и ее нелишне повторить: "каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда" (статья 49, часть 1, Конституции Российской Федерации). Нужно отметить, что

Конституционный Суд в своих решениях многократно утверждал ранее, что эта конституционная норма относится не только к уголовной, но всем другим видам ответственности в публичных отраслях права. Не сомневается он в этом и в данном деле, прямо признавая презумпцию невиновности в процессе привлечения к налоговой ответственности и решающую роль судебного решения.

Диссонансом звучит здесь, однако, утверждение о том, что налоговые санкции есть якобы "особого рода публично-правовые штрафные санкции, направленные на обеспечение фискальных интересов государства". Не ясно, что должно это означать. Этот посыл, впрочем, ничем не аргументирован и не получает дальнейшего развития. Но он не может опровергнуть того, что налоговая ответственность и налоговые санкции реализуются только в судебном порядке.

Правда, далее идут рассуждения Конституционного Суда об административной юрисдикции в сфере налоговой ответственности, ссылки на Европейскую конвенцию и какие-то решения Европейского Суда по этому вопросу. Здесь можно возразить, что участие административных, в частности налоговых, органов в осуществлении юрисдикционной функции в условиях российской "традиции" вряд ли может считаться "вполне совместимым с защитой прав человека". Однако пока наличие в российском налоговом законодательстве административной юрисдикции следует считать недоразумением. Налоговый кодекс (статья 105 и др.) прямо устанавливает судебную юрисдикцию дел о взыскании налоговых санкций. Иное не соответствовало бы Конституции Российской Федерации. Тут следует напомнить Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года по делу о проверке конституционности положений статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции", в котором речь шла о компетенции органов налогового контроля принимать решения о бесспорном взыскании штрафных санкций. Конституционный Суд, опираясь на положения статей 35 (часть 3), 45, 46 (части 1 и 2), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, решил, что карательные санкции, по существу, выходят за рамки налоговых обязательств, являются наказанием (мерой ответственности) за налоговые правонарушения. Поэтому факт правонарушения и степень вины налогоплательщика подлежат доказыванию в судебном порядке.

Не может служить доказательством применения налоговой ответственности на досудебной стадии и добровольное удовлетворение налогоплательщиком имущественных требований налоговых органов. Из статьи 105 Налогового кодекса Российской Федерации прямо вытекает, что в этом случае у налогового органа отсутствуют основания для обращения в суд с целью привлечения налогоплательщика к ответственности и взыскания налоговой санкции, и, следовательно, юридическая ответственность как принудительная мера, налагаемая судом (пункт 7 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации), не может иметь места.

Таким образом, предусмотренный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения включает весь период от момента совершения правонарушения до момента возможной реализации ответственности, т.е. до вступления в силу решения суда. Произвольным, не вытекающим ни из какого конституционного смысла, ни из взаимосвязи с какими-либо другими статьями Налогового кодекса является утверждение, что срок давности якобы прекращается с момента оформления акта налоговой проверки.

Каким-то парадоксальным образом Конституционный Суд видит подтверждение своего вывода во взаимосвязи положений статей 113 и 115 Налогового кодекса Российской Федерации. Последняя устанавливает срок давности взыскания налоговых санкций и по прямому содержанию представляет шестимесячный пресекательный срок с момента обнаружения правонарушения для обращения налоговых органов в суд с иском о взыскании налоговой санкции, т.е. реализации той самой налоговой ответственности, которая имеется в виду в статье 113 Налогового кодекса Российской Федерации. Полагая почему-то, что оба эти срока не должны совмещаться, Конституционный Суд вопреки смыслу этих статей Налогового кодекса утверждает, что течение давности привлечения к уголовной ответственности прекращается в момент обнаружения правонарушения налоговым органом, вследствие чего и начинает течь давность взыскания. Понятие ответственности здесь явно подменяется совершенно иным по смыслу понятием обнаружения правонарушения. Одновременно Конституционный Суд продолжает настаивать и на том, что процесс привлечения лица к налоговой ответственности включает все стадии (!?), в том числе принятие судом решения о взыскании налоговой санкции. Эти утверждения в одном контексте противоречат логике и выше пониманию.

4. Также не совместимы высказывания Суда о том, что "Конституционный Суд не вправе подменять законодателя, к компетенции которого относится внесение в действующее налоговое законодательство изменений и дополнений, касающихся приостановления сроков давности", и сразу за этим "управомочение" (формы, которой не знает закон о Конституционном Суде) того же законодателя на внесение подобных изменений и дополнений. При всем этом суд признает оспариваемую норму конституционной.

В весьма туманной форме указывая законодателю, что он вправе ввести иное регулирование сроков давности, Суд, очевидно, проявляет все-таки некую неудовлетворенность действующей нормой. При этом он приводит длинный перечень общих конституционных принципов, не разъясняя, однако, в чем конкретно может состоять их несоответствие установленным срокам давности.

Принцип неотвратимости наказания в этом перечне явно лишний, поскольку неотвратимость может быть реализована только в пределах сроков давности, иначе они теряют всякий смысл. Нет никаких оснований полагать, что законодатель, вводя единые для всех налоговых правонарушений сроки давности, нарушает в данном случае и иные принципы - справедливости, равенства, соразмерности и пропорциональности, на которые намекает Конституционный Суд. Дифференциация сроков давности в зависимости от тяжести правонарушения не представляется в данном случае ни обязательной, ни целесообразной и может только затруднить правоприменение. В отличие от уголовных преступлений, весьма различных по степени общественной опасности, налоговые правонарушения относятся к категории не общественно-опасных административных проступков. Характер правонарушения, степень вины, смягчающие и отягчающие обстоятельства учитываются иным образом при назначении наказания, и возложение этой функции еще и на институт давности, имеющий иное предназначение, вряд ли разумно.

За пределами разумности и целесообразности лежит и гипотетическая постановка вопроса об увеличении сроков давности за налоговые правонарушения. Сроки давности, предусмотренные в статье 113 Налогового кодекса Российской Федерации, и без того представляются явно завышенными и не отвечают современной тенденции законодательства и потребности повышенной защиты стабильности и предсказуемости правовых отношений в сфере бизнеса, предпринимательства и иной экономической деятельности, охраны частной собственности от произвола налоговых органов. Следует напомнить, что даже Уголовный кодекс Российской Федерации устанавливает срок давности в два года для преступлений небольшой тяжести (часть первая статьи 78), но по степени общественной опасности превышающих любое из административно-наказуемых деяний. Кодекс об административных правонарушениях устанавливает общую давность привлечения к административной ответственности в два месяца со дня совершения административного правонарушения, а за нарушение законодательства о налогах и сборах максимальный срок давности привлечения к ответственности составляет один год (статья 4.5)! Конституционный Суд в своих прежних решениях многократно подтверждал свою позицию, что налоговые правонарушения и меры ответственности за них, предусмотренные налоговым законодательством, по своей правовой сущности являются административно-правовыми. Их однородность и единую правовую природу подтверждает не только правовая доктрина, но и законодательство. Так, Кодекс об административных правонарушениях воспроизводит практически идентично большую часть составов налоговых правонарушений, предусмотренных Налоговым кодексом. Коллизия сроков давности, предусмотренных статьей 113 Налогового кодекса и статьей 4.5 Кодекса об административных правонарушениях, должна, по нашему мнению, разрешаться в пользу более краткого годичного срока и потому, что Кодекс об административных правонарушениях имеет более позднее происхождение, и потому, что противоречия, по общему принципу, должны толковаться в пользу налогоплательщика.

5. Вообще мотивировочная часть Постановления Конституционного Суда представляется странной чередой произвольных и несвязных суждений, которые постоянно изменяют свой смысл. Особенно этим отличается заключительная часть, в которой со ссылкой на принципы справедливости и равенства неожиданно возникает утверждение о возможности признания уважительными причин пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности в случае воспрепятствования им осуществлению налогового контроля и проведения налоговой проверки.

Однако если восстановление срока исковой давности для защиты частного права при определенных условиях возможно в гражданском праве, отмена последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности (абсолютно иного по своей природе и назначению срока) совершенно немыслимо и недопустимо в публичных отраслях права. Подобное утверждение нельзя вывести ни из конституционного, ни из какого-либо иного смысла оспариваемой нормы, ни из системы законодательства. В отличие от гражданско-правовой диспозитивности и равенства отношений частных лиц, в налоговом и других публичных отношениях властно-обязывающей стороной выступает орган государства. И если допустить, что государство может произвольно менять незыблемые правила для отдельных случаев в своих интересах, то это мало напоминает наше представление о праве и справедливости.

Похоже, что Конституционный Суд и сам для себя не решил, что означает воспрепятствование (в другом месте - противодействие) налоговой проверке. Так, он связывает свой упрек одновременно и с возможностью злоупотребления "правом не быть привлеченным" и с неправомерными действиями, т.е. правонарушениями. Однако это теоретически несовместимые понятия, поскольку злоупотребление предполагает недобросовестные действия в границах своего права, а правонарушение - за его пределами. Трудно даже представить, есть ли право не быть привлеченным и как им можно злоупотреблять. Остается неясным, изменил ли Конституционный Суд свою позицию в отношении признака добросовестности налогоплательщика или просто проигнорировал противоречия с цитируемым выше Определением от 18 января 2005 года N 36-О. Во всяком случае, понятия недобросовестности и злоупотребления, как неопределенные и лишенные объективных признаков, не могут служить оправданием умаления гарантий, установленных законом для срока

давности.

Таким же неясным и юридически неопределенным является и произвольно введенное судом понятие воспрепятствования проведения налоговой проверке. Если это правонарушение (неправомерное действие), то какое именно и какими признаками оно должно обладать? Может ли, хотя это риторический вопрос, Конституционный Суд самостоятельно вводить новые составы? В качестве примера Суд приводит отказ налогоплательщика от предоставления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки. Налоговый кодекс предусматривает такие действия как самостоятельный состав правонарушения (статья 126). Однако, поскольку этот перечень не закрыт, практически любое из предусмотренных Налоговым кодексом наказуемых правонарушений в налоговой сфере может быть оценено кем-то как уклонение, противодействие или воспрепятствование налоговым органам, что весьма затруднительно будет опровергнуть, поскольку объект каждого правонарушения - посягательство на "суверенное право государства получить...". Далее безответными остаются вопросы: действуют ли сроки давности в отношении самих правонарушений, препятствующих деятельности налоговых органов, или они являются условием неприменения этих сроков в отношении иных деяний, или здесь может применяться двойной стандарт? Количество этих вопросов можно продолжить, но очевидно, что Конституционным Судом создана реальная угроза отмены сроков давности вообще и непредсказуемые трудности для законодателя и правоприменителя.

6. В Постановлении Конституционного Суда имеется утверждение, с которым трудно спорить, о том, что для обеспечения полноты и своевременности взимания налогов и сборов с обязанных лиц, возмещения ущерба, понесенного казной, в Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрена система мер налогового контроля, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений, гарантирующие правовой механизм исполнения обязанности, закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации. Реализация этой обязанности предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить своевременное исполнение обязанностей по уплате налога. Действительно, Налоговый кодекс предусматривает обширный перечень властных полномочий налоговых органов, включая возможность применения принудительных мер, привлечения органов МВД и других силовых подразделений. Налоговый кодекс предусматривает специальный компенсаторный механизм определения суммы налогов расчетным путем как раз на случай непредставления требуемых документов или препятствий проведению налоговых проверок. Таким образом, налоговые органы обладают полномочиями более чем адекватно противостоять любому противодействию со стороны налогоплательщика. Воспрепятствование со стороны налогоплательщика не может рассматриваться и не рассматривается законодателем как обстоятельство, приводящее к невозможности реализации налоговыми органами контрольных функций. Мысль о возможности воспрепятствования системе государственного принуждения выглядит абсурдной. Как можно противостоять людям в масках и с автоматами, которые считают себя вправе положить тебя на пол и изъять любые документы, компьютеры, арестовать имущество? Какие вообще могут быть уважительные причины пропуска налоговым органом срока давности при всей полноте его власти? Не поощрение ли это его бездействия, халатности, неисполнения своих обязанностей, причем за счет гарантий прав налогоплательщиков?

Представляется, что при всей самостоятельности судебной власти и независимости правосудия Конституционный Суд не вправе провоцировать судебское усмотрение выходить за пределы, определенные законом, и руководствоваться некими произвольными соображениями, не имеющими ясного смысла и убедительного обоснования.

7. Конституция устанавливает, что права человека являются высшей ценностью, что они определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность государственной власти.

Представляется, что в рассматриваемом решении Конституционный Суд вопреки своему предназначению защиты прав и свобод граждан (часть первая статьи 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации") допустил беспрецедентное смещение ценностей в сторону публичных, и прежде всего государственных, интересов в пользу репрессивного характера права. В постановлении настойчиво подчеркивается необходимость защиты публичного интереса, многократно упоминаются права государства на меры принуждения, на привлечение к ответственности, на возмещение ущерба, суверенное право получить с налогоплательщика в полном объеме. Даже в Европейской конвенции, по смыслу предназначенной защищать от государства права и свободы, Конституционный Суд избрал именно те цитаты, которые призваны, по его мнению, подтвердить правомерность вторжения государства в право частной собственности, принимать такие законы, которые необходимы для осуществления государственного контроля, и т.п.

Употребляемая неоднократно Конституционным Судом формула о балансе частных и публичных интересов, по нашему мнению, искажает шкалу конституционных ценностей, поскольку баланс предполагает нивелирование, уравнивание, равнозначность интересов отдельной личности и государства, что заведомо ставит личность в подчиненное и незащищенное положение, деформирует само понятие правового государства. Конституция говорит не о балансе, а о

предпочтении гуманитарных ценностей. И с этой точки зрения принятое решение невозможно понять и одобрить.

**ОСОБОЕ МНЕНИЕ  
СУДЬИ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В.Г. ЯРОСЛАВЦЕВА**

Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 года положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации были признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации, так как эти положения не могут служить основанием для прерывания течения срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, в том числе в случае совершения лицом нового налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах.

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации признал, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не исключают для суда возможность - впредь до внесения изменений в законодательство - в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки признать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и взыскать с него налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа имеющейся у налогоплательщика документации.

Полагаю, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в их конституционно-правовом истолковании противоречат статьям 10, 45 (часть 1), 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации по следующим основаниям:

1. Согласно статье 45 (часть 1) Конституции Российской Федерации государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется.

В защите прав и свобод участвуют все ветви государственной власти - законодательная, исполнительная, судебная, каждая из них самостоятельно и в пределах определенной законом компетенции. При этом именно законодательная власть нормативно регулирует отношения, связанные с признанием, обеспечением и защитой прав и свобод человека и гражданина, что реализуется посредством принятия законов, в которых конкретизируются конституционные права и свободы человека и гражданина.

Реализуя конституционную гарантию государственной защиты, федеральный законодатель установил, в частности, такой правовой институт, как срок давности привлечения к ответственности за совершенное правонарушение, в уголовном, административном, налоговом законодательстве, где наиболее ярко проявляется публичный характер регулируемых правоотношений (статья 78 УК Российской Федерации, статья 4.5 КоАП Российской Федерации, статья 113 Налогового кодекса Российской Федерации). Срок давности привлечения к ответственности не является реабилитирующим обстоятельством, однако государство считает возможным освободить лицо от ответственности, ограничивая разумным сроком период неопределенности как в положении правонарушителя, так и органов публичной власти, призванных осуществлять в установленном законом порядке привлечение лица к ответственности, что, в конечном счете, гарантирует соблюдение конституционных прав и свобод человека и гражданина и интересов государства.

Как известно, в системе действующего законодательства срок давности привлечения к ответственности по своей правовой природе является самостоятельным правовым институтом, отличающимся от таких институтов, как процессуальные сроки и срок исковой давности. Единственное, что их объединяет, так это общее понятие "срок". Поэтому срок давности не является ни разновидностью процессуальных сроков, ни срока исковой давности. Отсюда вытекает, что к нему неприменимы нормы других институтов, регулирующие, в частности, восстановление срока, т.е. срок давности является пресекательным. Это означает, что истечение срока давности привлечения к ответственности является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершенное правонарушение.

Данные положения нашли свое отражение и в практике Европейского Суда по правам человека. Так, в своем решении по делу "Soete and others v. Belgium" (ECHR 2000-VII - (22.06.00) § 146) суд установил, что "давность может определяться как право, предоставляемое законом лицу, совершившему преступление, больше не быть преследуемым или судимым после истечения определенного срока с момента совершения деяний". В этом же решении суд сформулировал основополагающую правовую позицию, согласно которой "сроки давности являются общей чертой правовых систем Договаривающихся Государств, имеют много целей, среди которых -

гарантирование правовой защищенности путем установления срока для действий и воспрепятствование посягательству на право на защиту, которое могло бы быть скомпрометировано, если бы суды выносили решения, доказательственная база по которым была бы неполной в силу истекшего времени" <\*>.

Таким образом, правовой институт срока давности имеет общепризнанный, универсальный характер, его правовая сущность и содержание остаются неизменными вне зависимости от отраслевой принадлежности. При этом только законодатель, исходя из конституционно значимых целей и самостоятельных конституционно защищаемых ценностей, вправе устанавливать и изменять сроки давности привлечения к ответственности. Срок давности является пресекательным, поэтому истечение срока давности является императивным и безусловным основанием освобождения лица от ответственности.

2. Законодатель в целях достижения правовой справедливости в реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги ввел институт давности привлечения к налоговой ответственности, поскольку регулирование в этой сфере также должно отвечать принципам равенства перед законом, неотвратимости ответственности, законности, презумпции невиновности. Для определения законодателем сроков давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений существенными являются в том числе такие факторы, как гарантирование правовой защищенности, обеспечение стабильности правопорядка, правовой определенности, устойчивости сложившейся системы правоотношений, а также юридически обеспеченная возможность сбора и закрепления доказательств совершенного правонарушения.

Таким образом, введение законодателем срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений направлено как на гарантирование конституционных прав налогоплательщиков, так и на обеспечение стабильности правопорядка и рациональную организацию деятельности правоприменителя.

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 осуществлять юрисдикционную деятельность по привлечению налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, обнаруженного по истечении срока давности привлечения к ответственности.

При этом следует иметь в виду, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации находятся в нормативном единстве с положением пункта 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.

В связи с этим в своем Определении от 18 января 2005 года N 36-О Конституционный Суд Российской Федерации указал, что сами по себе положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не только не нарушают конституционные права налогоплательщика, но являются гарантией соблюдения его прав, которой он не может быть лишен.

Таким образом, истечение срока давности и по налоговому закону является императивным и безусловным основанием освобождения лица от ответственности и на него не могут быть распространены нормы, регулирующие, в частности, восстановление процессуального срока или срока исковой давности.

На первый взгляд, может сложиться впечатление, что налоговые органы бессильны и беззащитны перед налогоплательщиком, который препятствует осуществлению их деятельности. Позволим себе не согласиться с таким предположением, потому что действующее законодательство не только защищает, но и обязывает налоговые органы совершать активные действия в установленном законом порядке. Так, для ситуаций, связанных с отказом налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставлением в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налоговых документов, подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено право налоговых органов использовать на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике

-----  
<\*> См. также: *Stubbings and others v. the United Kingdom* judgement of 22 October 1996, Reports 1996 - IV, pp. 1502-03, § 51.

или данных об иных аналогичных налогоплательщиках расчетный метод определения сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Таким образом, этот метод является универсальным, о чем, в частности, свидетельствует и тот факт, что в расчет принимаются данные об аналогичных налогоплательщиках в случаях противодействия ("воспрепятствования") налоговым органам в процессе проведения проверки.

3. Согласно статье 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод. Гарантирование судебной защиты выражается в том, что судьи подчиняются только Конституции Российской Федерации и закону и их деятельность по отправлению правосудия осуществляется в установленной законом процедуре посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства (статья 118, части 1 и 2; статья 120, часть 1; статья 128 Конституции Российской Федерации).

Таким образом, принцип законности является основополагающим при осуществлении судами правосудия. Вместе с тем принцип законности является неотъемлемым элементом права на справедливое судебное разбирательство (§ 1 статьи 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод). Верховенство права и надлежащее отправление правосудия - это два ключевые принципа, которые должны направлять правоприменителя, применяющего положения статьи 6 Конвенции. Строгое применение положений этой статьи, которого требует судебная практика, ясно показывает, что демократическое общество, как его понимает Конвенция, не может пренебрегать основами, на которых оно зиждется, и, в особенности, обязательным соблюдением нормы права, которое возлагается как на участников судебного разбирательства, так и на тех, кто обязан применять закон <\*>.

Это положение нашло свое отражение в решениях Европейского Суда, в которых он неоднократно подчеркивал, что принцип законности является общим принципом права, который подразумевает наличие определенных требований, относящихся к движению процесса, с целью обеспечения справедливого судебного разбирательства (Coeme). В решении по делу Coeme (§ 102) "суд также напоминает, что регламентация процесса направлена, прежде всего, на защиту преследуемого лица от возможных злоупотреблений властью и что, следовательно, именно защита в наибольшей степени может пострадать от пробелов и неточностей такой регламентации". "Судебное разбирательство не будет справедливым, если оно будет проходить в условиях, способных необоснованно поставить обвиняемого в менее благоприятное положение" (Delcourt v. Belgium judgement 17.01.1970 Series A no 11; Monnell et Morris v. United Kingdom judgement of March 2 1987, Series A no 115).

Вступая в противоречие с принципом законности, Конституционный Суд Российской Федерации посредством конституционно-правового истолкования предоставил суду возможность восстанавливать срок давности привлечения к ответственности, т.е. Конституционный Суд Российской Федерации вышел за пределы своей компетенции и осуществил функцию законодателя. Более того, Конституционный Суд Российской Федерации в нарушение принципа законности, по существу, признал срок давности привлечения к ответственности разновидностью процессуальных сроков и в то же самое время не определил, в какой установленной законом процедуре может быть восстановлен "процессуальный" срок давности привлечения к ответственности в случае его пропуска по уважительным причинам. Отсюда с необходимостью следует, что суд будет сам, вместо законодателя, устанавливать для себя процессуальные нормы, что несовместимо с конституционным принципом законности и тем самым лишает налогоплательщика права на надлежащее отправление правосудия.

Таким образом, положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в их конституционно-правовом истолковании противоречат требованиям статей 10, 45 (часть 1), 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

В заключение хотелось бы выразить озабоченность явно обозначившейся в последнее время тенденцией нарушения принципа законности. Оправдывая свои незаконные действия необходимостью достижения каких-либо благих целей, многие ссылаются на невозможность следования известной максиме "Пусть торжествует юстиция, и да погибнет мир" (Fiat justitia et pereat mundus). Однако следует иметь в виду, что в 1821 году Гегель, понимая всю надуманность данного противопоставления, чуть-чуть подправил соотечественника, восстановив ее истинный смысл: "Fiat justitia ne pereat mundus" - "Юстиция торжествует для того, чтобы не погиб мир".

-----  
<\*> См.: Де Сальвиа М. Прецеденты Европейского Суда по правам человека. Руководящие принципы судебной практики, относящейся к Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод. Судебная практика с 1960 по 2002 г. - СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2004. - 1072 с. - с. 279.