

По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм"

Постановление · № 5-П · от 17.03.2009 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм"

город Санкт-Петербург 17 марта 2009 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего - судьи Л.М.Жарковой, судей Ю.М.Данилова, В.Д.Зорькина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, Н.В.Мельникова, Н.В.Селезнева, В.Г.Стрекозова,

с участием директора ООО "Варм" А.А.Мотоса, постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации А.Н.Харитонов, представителя Совета Федерации - доктора юридических наук Е.В.Виноградовой, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.В.Кротова,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ООО "Варм". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика М.И.Клеандрова, выступления приглашенных в заседание представителей: от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - судьи Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации О.А.Наумова, от Генерального прокурора Российской Федерации - Т.А.Васильевой, от Министерства юстиции Российской Федерации - Д.В.Костенникова, от Федеральной налоговой службы - Н.В.Елиной, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Статья 89 "Выездная налоговая проверка" Налогового кодекса Российской Федерации, регулируя в пункте 10 осуществление повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика, предусматривает возможность ее проведения вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку (абзацы четвертый и пятый).

На основании названного законоположения Управление Федеральной налоговой службы по Омской области 25 июня 2007 года назначило повторную выездную налоговую проверку в порядке контроля за деятельностью межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Омской области, проводившей первоначальную выездную налоговую проверку ООО "Варм" за период с 1 января 2004 года по 31 декабря 2005 года, по результатам которой налогоплательщик был привлечен к налоговой ответственности за неполную уплату ряда налогов.

Поскольку решением Арбитражного суда Омской области от 23 ноября 2006 года, оставленным без изменения арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций, решение налогового органа о привлечении ООО "Варм" к налоговой ответственности было признано частично недействительным, заявитель, полагая, что повторная выездная налоговая проверка фактически будет означать пересмотр судебного акта, в котором дана оценка результатов предыдущей налоговой проверки, вновь обратился в Арбитражный суд Омской области с требованием признать решение о проведении повторной выездной налоговой проверки незаконным.

Арбитражный суд Омской области решением от 26 сентября 2007 года, оставленным без изменения арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций, отказал ООО "Варм" в удовлетворении этого требования, посчитав, что наличие вступившего в законную силу судебного акта, принятого в отношении результатов первоначальной выездной налоговой проверки, не может служить препятствием для назначения повторной налоговой проверки. Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 июня 2008 года ООО "Варм" отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра судебных актов в порядке надзора.

Управление Федеральной налоговой службы по Омской области, проведя повторную выездную налоговую проверку, приняло по ее результатам решение о привлечении ООО "Варм" к ответственности за неполную уплату налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость и о начислении штрафов и пеней. Заявление ООО "Варм" о признании данного решения недействительным Арбитражный суд Омской области решением от 25 марта 2008 года, оставленным без изменения арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций, удовлетворил в полном объеме, не затрагивая, однако, вопрос о правомерности проведения в отношении заявителя повторной выездной налоговой проверки.

По мнению ООО "Варм", примененным в его деле положением пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации - в той мере, в какой оно понимается в правоприменительной практике как предоставляющее налоговым органам право проводить повторную выездную налоговую проверку при наличии судебного акта, содержащего оценку результатов предыдущей налоговой проверки, - нарушается право собственности, гарантированное Конституцией Российской Федерации, ее статьями 8 и 35.

Таким образом, в силу статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу является положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, которым регулируется правомочие вышестоящего налогового органа по осуществлению повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего первоначальную проверку налогоплательщика, - применительно к случаям, когда в отношении решения, вынесенного по результатам первоначальной выездной налоговой проверки, имеется не отмененный в установленном процессуальным законом порядке судебный акт.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В силу данного конституционного предписания вводимый законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно - правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц.

В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, каковой в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном данным

Кодексом (пункт 1 статьи 82). Налоговые органы, в свою очередь, составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов (пункт 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 года N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации").

Централизованным характером системы налоговых органов предопределяется контроль вышестоящего налогового органа за деятельностью нижестоящих налоговых органов, направленный на обеспечение соблюдения ими законодательства о налогах и сборах в соответствии с принципом конституционной законности (статья 15 Конституции Российской Федерации). Одной из форм такого контроля является повторная выездная налоговая проверка, предусмотренная положением, содержащимся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем - исходя из природы деятельности налоговых органов, как непосредственно связанной с налоговым контролем в отношении налогоплательщиков, - проверка нижестоящего налогового органа, которая позволяет определить, насколько эффективны, законны и обоснованы принимаемые им решения, устранить недостатки в его работе и улучшить механизм взимания налогов для наиболее полной реализации публичной функции налога, по сути, невозможна без обращения к ранее проведенным мероприятиям налогового контроля в отношении конкретного налогоплательщика, в том числе без анализа его налоговой и бухгалтерской отчетности и фактических обстоятельств осуществляемой им предпринимательской или иной экономической деятельности. Соответственно, как сам процесс контроля за деятельностью налогового органа в рамках повторной выездной налоговой проверки (в силу того, что перечень возможных мероприятий, а также способ, методы и порядок их проведения аналогичны элементам выездной налоговой проверки, проводимой в общем порядке), так и результаты и последствия этого контроля неизбежно отражаются на налогоплательщике, затрагивая его права и законные интересы.

Следовательно, повторная выездная налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществившего первоначальную выездную налоговую проверку, должна отвечать критериям необходимости, обоснованности и законности, с тем чтобы не превращаться в неправомерное обременение для налогоплательщика: как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 16 июля 2004 года N 14-П, Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103); если же, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль - в нарушение статей 34 (часть 1), 35 (части 1-3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации - может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности; превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статьи 1 (часть 1) и 17 (часть 3) Конституции Российской Федерации).

3. По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепленной в ней обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Это право, как следует из данной статьи во взаимосвязи со статьей 18 Конституции Российской Федерации, определяет смысл, содержание и применение налогового законодательства, соответствующую

деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием.

Конституция Российской Федерации гарантирует каждому судебную защиту его прав и свобод (статья 46, часть 1). Право на судебную защиту относится к основным правам и свободам человека, оно признается и гарантируется в Российской Федерации согласно общепризнанным принципам и нормам международного права и в соответствии с Конституцией Российской Федерации и не подлежит ограничению (статьи 17 (части 1 и 2) и 56 (часть 3) Конституции Российской Федерации). Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, данное право предполагает наличие таких конкретных правовых гарантий, которые позволяют реализовать его в полном объеме и обеспечивать эффективное восстановление в правах посредством правосудия, отвечающего общеправовым требованиям справедливости и равенства (постановления от 14 июля 2005 года N 9-П, от 26 декабря 2005 года N 14-П и от 25 марта 2008 года N 6-П).

Ценность права на судебную защиту как важнейшей конституционной гарантии всех других прав и свобод предопределена особой ролью судебной власти и ее прерогативами по осуществлению правосудия, в том числе путем контроля за обеспечением верховенства и прямого действия Конституции Российской Федерации и федеральных законов на всей территории Российской Федерации (статьи 18, 118 (часть 2), 120 (часть 1), 125, 126, 127 и 128 (часть 3) Конституции Российской Федерации); эти прерогативы, закрепленные Конституцией Российской Федерации исходя из принципа разделения государственной власти на законодательную, исполнительную и судебную (статьи 10 и 11 (часть 1) Конституции Российской Федерации), согласуются с сущностью судебной власти, независимой и беспристрастной по своей природе, и предопределяют значение судебных решений, которые выносятся именем Российской Федерации и имеют обязательный характер, в том числе для установления законности актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 4 апреля 2002 года N 8-П).

4. Согласно статье 118 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации правосудие в Российской Федерации осуществляется только судом посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства. По смыслу данной статьи во взаимосвязи со статьей 10 Конституции Российской Федерации, именно суду принадлежит исключительное полномочие принимать окончательные решения в споре о праве, в том числе по делам, возникающим из налоговых правоотношений, что, в свою очередь, означает недопустимость преодоления вынесенного судом решения посредством юрисдикционного акта административного органа. Преодоление судебного решения путем принятия административным органом юрисдикционного акта, влекущего для участников спора, по которому было принято судебное решение, иные последствия, нежели определенные этим судебным решением, означает нарушение установленных Конституцией Российской Федерации судебных гарантий прав и свобод, не соответствует самой природе правосудия, которое осуществляется только судом, и несовместимо с конституционными принципами самостоятельности судебной власти, независимости суда и его подчинения только Конституции Российской Федерации и федеральному закону.

В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлениях от 11 мая 2005 года N 5-П и от 5 февраля 2007 года N 2-П, исключительная по своему существу возможность преодоления вступивших в законную силу окончательных судебных актов предполагает установление таких особых процедурных условий их пересмотра, которые отвечали бы прежде всего требованиям правовой определенности, обеспечиваемой признанием законной силы судебных решений, их неопровержимости, что, как правило, даже в судебных процедурах может быть поколеблено, только лишь если какое-либо новое или вновь открывшееся обстоятельство или обнаруженные фундаментальные нарушения неоспоримо свидетельствуют о судебной ошибке, без устранения которой компетентным судом невозможно возмещение

причиненного ею ущерба. Тем более недопустимо дезавуирование судебного решения во внесудебной процедуре.

Конкретизируя вытекающее из статей 10 и 118 Конституции Российской Федерации положение о юридической силе актов судебной власти применительно к делам, разрешаемым арбитражными судами, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации предусматривает, что вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов являются обязательными для органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Российской Федерации (часть 1 статьи 16). Это означает, что судебный акт, принятый по спору между действующим от имени государства налоговым органом и налогоплательщиком, впредь до его опровержения в судебном же порядке не может быть отвергнут никаким другим налоговым органом, в том числе вышестоящим.

Проверка законности и обоснованности судебных актов осуществляется лишь в специальных, установленных процессуальным законом процедурах - посредством рассмотрения дела судами апелляционной, кассационной и надзорной инстанций. Иная - не судебная - процедура ревизии судебных актов принципиально недопустима, поскольку означала бы возможность - вопреки обусловленным природой правосудия и установленным процессуальным законом формам пересмотра судебных решений и проверки их правосудности исключительно вышестоящими судебными инстанциями - замещения актов органов правосудия административными актами, что является безусловным отступлением от необходимых гарантий самостоятельности, полноты и исключительности судебной власти.

Изложенная правовая позиция, вытекающая из Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 25 января 2001 года N 1-П, согласуется с международными стандартами в сфере правосудия, не допускающими возможность пересмотра судебных актов во внесудебном порядке (статья 4 Основных принципов независимости судебных органов, принятых седьмым Конгрессом ООН по предупреждению преступности и обращению с правонарушителями и одобренных резолюцией Генеральной Ассамблеи ООН от 13 декабря 1985 года), а также с позицией Европейского Суда по правам человека, в силу которой право на справедливое судебное разбирательство дела (статья 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод) предполагает, что полномочие вынести обязывающее решение, которое не может быть изменено несудебной властью в ущерб стороне по делу, присуще самому понятию "суд" (постановление от 19 апреля 1994 года по делу "Ван де Хурк (Van de Hurk) против Нидерландов").

5. Как следует из положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, повторная выездная налоговая проверка осуществляется вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, и, соответственно, имеет целью обеспечение законности и обоснованности принимаемых им решений. Вместе с тем - как по буквальному смыслу данного положения, так и исходя из его взаимосвязи с другими положениями той же статьи и пункта 2 статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации - такая проверка является повторной выездной налоговой проверкой по отношению к деятельности самого налогоплательщика и соблюдению именно им законодательства о налогах и сборах: по общему правилу, выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика; ее предметом является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов; при этом у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы и проведены экспертизы (пункты 1, 4, 9 и 12 статьи 89); если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявляется факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые

санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа (данное положение, содержащееся в абзаце седьмом пункта 10 статьи 89, в силу статьи 7 Федерального закона от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ применяется к правоотношениям, возникающим в связи с проведением повторной выездной налоговой проверки, в случае, если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки было принято после 1 января 2007 года);

при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 данного Кодекса (пункт 13 статьи 89); при наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 данного Кодекса (пункт 14 статьи 89).

Таким образом, осуществляя повторную выездную налоговую проверку с целью контроля деятельности нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган фактически заново и в полном объеме проверяет деятельность налогоплательщика за тот налоговый период, который уже был предметом выездной налоговой проверки. В результате не исключается - на основе повторного изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств - переоценка выводов, сделанных в ходе первоначальной выездной налоговой проверки, и, соответственно, принятие юрисдикционного акта, которым по-новому определяются конкретные права и обязанности налогоплательщика применительно к тому же налоговому периоду, в том числе могут быть выявлены недоимки по налогам и начислены соответствующие пени.

При этом положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, исходя из его места в системе норм налогового законодательства, позволяет вышестоящему налоговому органу проводить повторную выездную налоговую проверку в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществившего первоначальную налоговую проверку, и в тех случаях, когда спор между налогоплательщиком и налоговым органом был разрешен судом. Данное законоположение, как показывает практика его реализации (в том числе в конкретном деле заявителя) во взаимосвязи с другими положениями той же статьи, по существу, допускает принятие вышестоящим налоговым органом решения, влекущего изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и нижестоящего налогового органа, в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными этим судебным актом.

Такое регулирование нарушает право на судебную защиту, гарантированное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, и не согласуется с предписаниями ее статей 10, 118 (части 1 и 2) и 120, определяющими самостоятельность и независимость судебной власти, ее исключительную функцию по осуществлению правосудия, которое по своей природе и предназначению должно обеспечивать эффективную реализацию данного права.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с указанными конституционными предписаниями, при рассмотрении спора между налогоплательщиком и налоговым органом, в том числе относительно сумм налоговых платежей, критерий законно установленного налога - применительно к конкретным правоотношениям - предполагает разрешение этого спора не только в соответствии с устанавливающим тот или иной налог законом, но и в

законных процедурах. Если же налогоплательщик обязывается к уплате налоговых платежей на основании административного решения, принятого вопреки действующему судебному акту, то такие платежи не могут считаться соответствующими данному критерию. Принудительное изъятие имущества в виде сумм налога и иных платежей, осуществленное в ненадлежащей процедуре, нарушает также судебные гарантии защиты права собственности, закрепленного статьями 8 и 35 Конституции Российской Федерации. В результате имеет место несоразмерное конституционно значимым целям, закрепленным в статье 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, ограничение указанных прав.

Исходя из изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 75, 79, 87 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

1. Признать положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 46 (часть 1), 57 и 118 (части 1 и 2), в той мере, в какой данное положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.
2. Правоприменительные решения по делу ООО "Варм", вынесенные на основании положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, во всяком случае подлежат пересмотру компетентным органом в обычном порядке.
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 "Российской газете" и "Собрании законодательства Российской Федерации". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации
N 5-П