

По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д.Егорова и Н.В.Чуева

Постановление · № 14-П · от 16.07.2004 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем

Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д.Егорова и Н.В.Чуева

город Москва 16 июля 2004 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Б.С.Эбзеева, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, Ю.Д.Рудкина, А.Я.Сливы, В.Г.Ярославцева,

с участием гражданина А.Д.Егорова, постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации Е.Б.Мизулиной, представителя Совета Федерации - доктора юридических наук Е.В.Виноградовой, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.А.Митюкова, 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, 96, 97, 99 и 86 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы граждан А.Д.Егорова и Н.В.Чуева на нарушение их конституционных прав положениями части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика А.Л.Кононова, объяснения сторон, выступления приглашенных в заседание представителей: от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - судьи Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А.Г.Першутова, от Министерства Российской Федерации по налогам и сборам - Е.В.Божену, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Повторная выездная налоговая проверка, которая на основании решения управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Владимирской области от 25 декабря 2000 года проводилась в ООО "Анего" в порядке контроля за деятельностью налогового органа, ранее проводившего в нем налоговую проверку, была приостановлена на один месяц в связи с необходимостью встречных налоговых проверок и получения ряда дополнительных документов. В связи со встречными проверками на четыре месяца была приостановлена выездная налоговая проверка деятельности индивидуального предпринимателя Н.В.Чуева, проводившаяся инспекцией Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Индустриальному району города Хабаровска на основании решения от 19 марта 2002 года. По результатам налоговых проверок ООО

"Анего" и индивидуальный предприниматель Н.В.Чуев были привлечены к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах с взысканием недоимки по налогам, штрафов и пени.

Арбитражные суды, оставившие без удовлетворения иски ООО "Анего" и индивидуального предпринимателя Н.В.Чуева о признании недействительными решений налоговых органов о приостановлении выездных налоговых проверок со ссылкой на часть вторую статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, исходили из того, что закон не содержит запрет на приостановление выездных налоговых проверок, при этом в сроки их проведения включается лишь время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, нарушение же налоговым органом сроков проведения таких проверок не является безусловным основанием для признания соответствующего решения налогового органа недействительным. В своих жалобах в Конституционный Суд Российской Федерации гражданин А.Д.Егоров - учредитель и участник ООО "Анего" и гражданин Н.В.Чуев просят признать не соответствующими статьям 1 (часть 1), 2, 15 (части 1 и 2), 17 (часть 1), 18, 19 (часть 1), 34 (часть 1), 45, 46 и 55 Конституции Российской Федерации положения части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, которые, как утверждают заявители, позволили налоговым органам приостанавливать проведение выездных налоговых проверок на неопределенный срок, чем были необоснованно ограничена свобода их предпринимательской деятельности, поставлены под угрозу стабильность их финансового положения, возможность планировать хозяйственную деятельность и затраты, а также ущемлено право на судебную защиту.

Согласно статьям 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации по жалобам на нарушение конституционных прав и свобод граждан и объединений граждан проверяет конституционность закона лишь в той части, в какой он был применен в деле заявителя. Из представленных А.Д.Егоровым и Н.В.Чуевым материалов, в том числе решений арбитражных судов, следует, что в их делах были применены следующие положения части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации:

выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, если иное не установлено данной статьей;

в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев;

срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика.

Таким образом, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу являются названные положения части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, которыми регулируются сроки и продолжительность выездных налоговых проверок, в том числе повторных, проводимых вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, ранее проводившего проверку.

2. Российская Федерация как демократическое федеративное правовое и социальное государство (статья 1, часть 1; статья 7, часть 1, Конституции Российской Федерации), действуя в интересах всего общества в целях соблюдения и защиты прав и свобод человека и гражданина как высшей ценности (статья 2 Конституции Российской Федерации), осуществляет социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции, которые материально обеспечиваются взимаемыми с граждан и юридических лиц налогами. Налоги, имеющие, таким образом, публичное предназначение, являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации им указанных публичных функций, а обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплательщиков в качестве непосредственного требования Конституции Российской Федерации (статья 57).

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно - надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения. Исходя из этого федеральное законодательство о налогах и сборах призвано создать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, в том числе определить систему налоговых органов, относящихся к федеральным экономическим службам (статья 71, пункт "ж", Конституции Российской Федерации), их задачи, функции, формы и методы деятельности, порядок проверки правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов. Тем самым обеспечивается реализация контрольной функции государства в сфере налоговых отношений, вытекающей из обязанности органов государственной власти, местного самоуправления, должностных лиц, граждан и их объединений соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы.

Контрольная функция, как следует из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 1 декабря 1997 года по делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 1 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", присуща всем органам государственной власти в пределах компетенции, закрепленной за ними Конституцией Российской Федерации, конституциями и уставами субъектов Российской Федерации, федеральными законами, что предполагает их самостоятельность при реализации этой функции и специфические для каждого из них формы ее осуществления.

По смыслу статей 10 и 114 Конституции Российской Федерации, полномочия по осуществлению налогового контроля, как разновидности государственного контроля, относятся к полномочиям исполнительной власти. Устанавливая в соответствии со статьями 71 (пункт "г"), 76 (часть 1) и 114 (пункт "б" части 1) Конституции Российской Федерации порядок организации и деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере финансовой, в том числе налоговой, политики, федеральный законодатель вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному предназначению наиболее приспособленный к их осуществлению. Необходимость нормативного обеспечения реализации контрольной функции государства в сфере налогообложения вытекает из Конституции Российской Федерации, в том числе из ее статей 72 (пункт "и" части 1) и 75 (часть 3), согласно которым установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов, а система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом.

Названные конституционные положения получили свою конкретизацию в Налоговом кодексе Российской Федерации, которым права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, формы и методы налогового контроля отнесены к общим принципам налогообложения и сборов в Российской Федерации (подпункты 4 и 5 пункта 2 статьи 1), а осуществление налогового контроля возложено на налоговые органы, составляющие единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (пункт 1 статьи 30).

Законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого. Кроме того, наделяя налоговые органы полномочием действовать властно-обязывающим образом в пределах своей компетенции, федеральный законодатель должен соблюдать вытекающие из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 8, 17, 34 и 35 требования, в силу которых ограничение федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности возможно, только если оно отвечает требованиям справедливости, адекватно, пропорционально, соразмерно и необходимо для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, и не затрагивает само существо конституционных прав, т. е. не ограничивает пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм.

3. Конституция Российской Федерации, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм ее исполнения. Федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в регулировании форм налогового контроля и порядка его осуществления, включая сроки проведения налоговых проверок и правила их исчисления, поскольку при этом гарантируется исполнение обязанностей налогоплательщиков и не создаются условия для нарушения их конституционных прав.

Одной из форм проведения налогового контроля являются налоговые проверки - камеральные и выездные (статьи 82, 87, 88 и 89 Налогового кодекса Российской Федерации). Регламентируя продолжительность проведения выездных налоговых проверок, законодатель исходил из принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Соблюдение указанных им в части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации предельных сроков проведения выездных налоговых проверок обязательно для налоговых органов, наделенных правом проводить такие проверки и определять их продолжительность в установленных данной нормой рамках, в том числе при решении вопроса об их приостановлении в необходимых случаях.

3.1. Действительный смысл рассматриваемых в настоящем деле положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации не может быть выявлен без учета их системной связи с другими положениями данного Кодекса, прежде всего с содержащимися в нем общими требованиями к налоговым проверкам. Так, если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка); проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, запрещается, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора - организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку (части первая и вторая статьи 87). Кроме того, в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт; экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (пункты 1 и 3 статьи 95).

Основное содержание выездной налоговой проверки - проверка правильности исчисления и

своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения, для чего осуществляющие ее уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения (часть четвертая статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации). По смыслу частей первой и седьмой статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 1 его статьи 91, датой начала выездной налоговой проверки является дата предъявления налогоплательщику (его представителю) решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. Проверка завершается составлением справки о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

3.2. Исходя из потребности в обеспечении при проведении выездной налоговой проверки, с одной стороны, учета интересов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), связанных с самостоятельным и беспрепятственным осуществлением предпринимательской деятельности, а с другой стороны - эффективности мероприятий по проверке исполнения налогоплательщиками своей налоговой обязанности, законодатель установил в части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в качестве общего правила ограничение срока проведения выездной налоговой проверки двумя месяцами и предусмотрел, что в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить ее продолжительность до трех месяцев, а при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

Срок проведения выездной налоговой проверки, как прямо указывает законодатель, составляет время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, при этом в него также не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов в соответствии со статьей 93 Налогового кодекса Российской Федерации и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Это означает, что в установленный частью второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации двухмесячный (в исключительных случаях - трехмесячный) срок включаются - с тем чтобы не допустить излишнего обременения налогоплательщика в связи с необходимостью предоставления проверяющим условий для работы и т. п. - только те периоды, которые напрямую связаны с нахождением проверяющих на территории налогоплательщика, а именно время проведения инвентаризации, осмотра (обследования) территорий и помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, выемки документов и предметов, а также изучения проверяющими документов налогоплательщика непосредственно на его территории. Что касается встречных проверок, а также экспертиз, то время их проведения не должно засчитываться в срок проведения выездной налоговой проверки, если только проверяющие в этот же период не продолжают находиться на территории налогоплательщика. Не засчитывается в него и время, необходимое для оформления результатов проверки (статья 100 Налогового кодекса Российской Федерации). Следовательно, срок проведения выездной налоговой проверки является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, порядок же календарного исчисления сроков, установленный статьей 6-1 Налогового кодекса Российской Федерации, в этих случаях не применяется.

3.3. Таким образом, 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.

Исходя из этого рассматриваемые положения части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие сроки и продолжительность выездных налоговых проверок, в том числе повторных, проводимых вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, ранее проводившего проверку, в системе действующего налогового регулирования не противоречат Конституции Российской Федерации. Вместе с тем федеральный законодатель вправе предусмотреть иные формы и методы налогового контроля, а также установить различную продолжительность проведения выездных налоговых проверок в зависимости от категорий налогоплательщиков и специфики налогообложения.

4. Закрепленные в статье 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации право каждого на судебную защиту его прав и свобод и связанное с ним право на обжалование в суд решений и действий (или бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях, выступают гарантией в отношении всех других конституционных прав и свобод и не подлежат ограничению; государство обязано обеспечить полное осуществление права на судебную защиту, которая должна быть справедливой, компетентной и эффективной; право на обжалование в суд любого правового акта, кроме актов, проверка которых отнесена законодателем к исключительной компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, обеспечивается проверкой, осуществляемой на основании гражданского процессуального и арбитражного процессуального законодательства, а также статьи 3 Закона Российской Федерации "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан".

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации налогоплательщик - организация или индивидуальный предприниматель, который считает, что его права нарушены актом (как нормативным, так и ненормативным) налогового органа, действиями или бездействием соответствующих должностных лиц, может обжаловать их в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в арбитражный суд путем подачи искового заявления в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством (статьи 137 и 138).

Несмотря на то что суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля, - о проведении встречных проверок, истребовании документов, назначении экспертизы и т. д. Как следует из взаимосвязанных положений статей 46 (часть 1), 52, 53 и 120 Конституции Российской Федерации, предназначение судебного контроля как способа разрешения правовых споров на основе независимости и беспристрастности предопределяет право налогоплательщика обратиться в суд за защитой от возможного произвольного правоприменения.

Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1-3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо. 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 (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации).

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

п о с т а н о в и л:

1. Признать положения части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие сроки и продолжительность выездных налоговых проверок, в том числе повторных, проводимых вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, ранее проводившего проверку, не противоречащими Конституции Российской Федерации.
2. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.
3. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации
N 14-П

ОСОБОЕ МНЕНИЕ

судьи Конституционного Суда
Российской Федерации
А.Л.КОНОНОВА

Уважая мнение своих коллег, не могу, однако, согласиться с выводами по настоящему делу, поскольку они не являются убедительными и противоречат целям защиты высшей конституционной ценности - прав человека.

Заявителями по данному делу не оспариваются ни обязанность платить законно установленные налоги и сборы, ни публичные цели и необходимость налогового контроля и его польза, чему в Постановлении Конституционного Суда уделено преувеличенно много внимания. При этом на фоне нагнетания важности защиты государственных нужд оценка угрозы произвола в отношении прав и интересов налогоплательщиков оказалась неадекватной и явно заниженной.

Очевидно, что налоговая проверка как властный инструмент административного контроля, выявления и пресечения налоговых правонарушений существенным образом затрагивает права и интересы налогоплательщика, создает для него проблемную ситуацию, определенным образом вторгается в его экономическую деятельность, обременяет его рядом дополнительных обязанностей перед проверяющим налоговым органом, что особенно характерно для выездных налоговых

проверок непосредственно на территории налогоплательщика.

Учитывая наличие указанных обременений и возможность неблагоприятных для налогоплательщика последствий налоговых проверок, исходя из общеправовых критериев юридической ответственности и соразмерности необходимых ограничений прав конституционно защищаемым ценностям (статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), законодатель должен наделить налоговые органы ясными полномочиями, регламентировать их обязанности и предусмотреть такую процедуру их осуществления, которая обеспечивала бы эффективную защиту прав и интересов налогоплательщиков как слабой стороны в этих публичных отношениях.

Одной из таких процедурных гарантий является установление ограничения продолжительности сроков налоговой проверки, поскольку неопределенная длительность и не ограниченное по времени вмешательство контрольных органов в экономическую деятельность налогоплательщика может представлять угрозу его деловой репутации, кредитоспособности, отношениям с партнерами, стабильности и планированию хозяйственных операций, создает недопустимую неопределенность его правового положения, вполне сопоставимого с положением подозреваемого в совершении правонарушения. Очевидно, что такое состояние не может продолжаться неопределенно длительное время, что фактически признает и Конституционный Суд, сформулировавший принцип "недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности мер налогового контроля и обоснованности предельных сроков проведения выездных налоговых проверок".

Именно поэтому законодатель установил предельные сроки проведения налоговых проверок. Так, согласно части второй статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и иных требуемых документов. Учитывая, что выездная налоговая проверка на территории налогоплательщика гораздо более обременительна для проверяемого, часть вторая статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает для нее еще более жесткие требования: выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев и лишь в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Таким образом, по буквальному смыслу этой нормы, увеличение предельного срока выездной налоговой проверки с двух до трех месяцев допустимо лишь в порядке исключения и с разрешения вышестоящего налогового органа. Разумеется, такое исключение должно быть мотивировано и может быть оспорено налогоплательщиком.

Между тем эти ясные и категорически сформулированные законодателем требования к срокам и продолжительности выездной налоговой проверки были подвергнуты сомнению в правоприменительной практике необоснованной отсылкой к неопределенным и спорным положениям той же статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации о том, что "срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика". В налоговой и судебной практике указанные положения стали пониматься как возможность прерывания (в том числе неоднократного) или приостановления течения двух-трехмесячных пресекательных сроков выездной налоговой проверки, что фактически позволило налоговым органам (как это было в делах заявителей), произведя некоторые действия "на территории проверяемого налогоплательщика" и получив необходимые документы, продолжить контрольные мероприятия в камеральном режиме неопределенно длительное время, определяя сроки составления итоговой справки по собственному усмотрению и не будучи связанными какой-либо процедурой.

Такая неопределенность правовой нормы, которая влечет возможность ее произвольного толкования и применения в ущерб конституционным правам и свободам и, как в данном случае, затрагивает свободу предпринимательской деятельности заявителей (статья 34, часть 1, Конституции Российской Федерации), в соответствии с позицией Конституционного Суда Российской Федерации противоречит статье 19 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

Опираясь на неопределенность и противоречивость оспариваемого положения статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые органы при проведении выездных налоговых проверок самочинно ввели в практику приостановление проверки в отношении данного налогоплательщика, ссылаясь на необходимость проведения встречных проверок и иные обстоятельства. Термин "приостановление" был легализован в Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 апреля 2000 года N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах". В то же время ни статья 89 Налогового кодекса Российской Федерации, ни иные положения налогового законодательства не содержат указаний на полномочие налоговых органов приостанавливать проведение выездных проверок, произвольно продлевая тем самым установленные ограничения их продолжительности. Часть вторая статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации определяет нормативные акты Министерства Российской Федерации по налогам и сборам как обязательные лишь для своих подразделений и не относит их к актам законодательства по налогам и сборам. Между тем приостановление выездных налоговых проверок существенным образом затрагивает интересы налогоплательщиков.

В ряде судебных решений, в том числе в делах заявителей по настоящему делу, факты приостановления налоговых проверок не рассматриваются как нарушение закона, поскольку налоговое законодательство не содержит подобных запретов. Такой аргумент, однако, нельзя признать правомерным в сфере регулирования публичных правовых отношений. Из конституционных основ правового демократического государства (статья 1, часть 1, Конституции Российской Федерации) вытекает связанность исполнительной власти правом и законом, ответственность и предсказуемость ее деятельности, возможной лишь при условии, что полномочия органов управления основаны на законе. Поэтому в отличие от принципа диспозитивности, лежащего в основе частно-правовых отношений, определение полномочий государственных органов в сфере публичного права не допускает их собственного усмотрения и должно регулироваться на основе принципа "дозволено только то, что разрешено законом", являющегося необходимой гарантией против произвола и злоупотребления властью. В соответствии со статьей 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации всякое ограничение конституционных прав и свобод возможно только на основании федерального закона.

Характерно, что в Постановлении Конституционного Суда вообще не упоминается о практике приостановления налоговых проверок, которая является основным мотивом в жалобах заявителей. Такая позиция избавляет от необходимости оценки законной компетенции налоговых органов, анализ которой неминуемо приводит к негативным выводам. Однако Конституционный Суд пошел еще дальше, предоставив, по сути, налоговым органам полный карт-бланш в определении сроков и продолжительности выездной налоговой проверки и вовсе избавив их даже от формальности приостановительного акта. В поисках конституционного смысла (?) Конституционный Суд без всякого на то основания отменил для рассматриваемого случая общий порядок календарного исчисления сроков, установленных статьей 6-1 Налогового кодекса Российской Федерации, и пришел к отождествлению сроков проведения выездной налоговой проверки только и исключительно с суммой периодов нахождения проверяющего на территории налогоплательщика. В эти сроки, по его мнению, не должны засчитываться периоды проведения встречных проверок и периоды оформления результатов проверки. А почему, собственно, не должны, если очевидно, что встречные проверки и оформление результатов - это сущностные составляющие налоговой проверки? Каких-либо аргументов не приводится, не должны - и все. Между тем законодатель явно не отождествляет понятия "сроки налоговой проверки" и "период нахождения налогового органа на территории налогоплательщика", когда устанавливает, что срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого. Ясно же, что сроки проведения проверки шире времени "фактического нахождения". В противном случае эта оговорка

не имела бы смысла.

Интерпретация продолжительности выездной налоговой проверки как "суммы периодов" нахождения налогового органа на территории налогоплательщика совершенно не приемлема как по своему содержанию, так и по целям и правовым последствиям. Такое толкование есть, по сути, оправдание произвола, поскольку позволяет налоговым органам многократно и в любое время прерывать течение сроков проверки и возобновлять их по собственному усмотрению практически бесконечно, прикрывая тем самым нерасторопность налоговых служб и возможность злоупотребления с их стороны. Кто и как будет хронометрировать их действия? Декларируемый баланс частных и публичных интересов здесь явно не складывается. Налогоплательщик фактически лишается законных гарантий стабильности и определенности своего положения, постоянно находясь во власти налогового органа, под прессом подозрения и угрозы применения ответственности. Слабым утешением в этой ситуации представляется весь пассаж о возможности судебной защиты, так как суды лишаются формально определенной законодательной основы для решения при отсутствии объективных критериев оценки усмотрения налоговых органов и чрезмерности периода проверки.

Необходимость жестко определенных сроков проведения налоговой проверки имеет и еще один важный процессуальный аспект защиты от необоснованного привлечения к ответственности по результатам проверки.

В своих решениях Конституционный Суд указал, что закрепленные в Конституции Российской Федерации процессуальные гарантии судебной защиты от необоснованного привлечения к юридической ответственности имеют общеправовой характер и распространяются на все виды судопроизводства (Постановление от 28 мая 1999 года). К таким принципам безусловно относится презумпция невиновности (статья 49) и правила допустимости доказательств: при осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона (статья 50, часть 2).

Из аналогичных оснований исходит и Налоговый кодекс Российской Федерации. Так, в соответствии с частью седьмой его статьи 3 все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. В соответствии с частью шестой статьи 101 данного Кодекса несоблюдение должностными лицами налоговых органов процессуальных требований при производстве и вынесении решения по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Исходя из изложенного, недопустимо привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности на основании доказательств, полученных с нарушением установленных статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации сроков выездной налоговой проверки. В противном случае установленные законодателем ограничения длительности такой проверки лишаются правового смысла как гарантии налогоплательщика от произвола и чрезмерного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность, что лишает налогоплательщика защиты от таких нарушений.

Таким образом, положения части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в смысле, придаваемом им сложившейся правоприменительной практикой, как допускающие прерывание или приостановление установленных сроков выездной налоговой проверки или отождествляющее с этими сроками лишь время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, не соответствуют статьям 1 (часть 1), 19 (часть 1), 34 (часть 1) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации.