



ОПРЕДЕЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

10 марта 2016 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

заслушав заключение судьи М.И.Клеандрова, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы ООО «Чебаркульская птица»,

у с т а н о в и л :

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ООО «Чебаркульская птица» оспаривает конституционность абзаца четвертого пункта 8 статьи 101 «Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки» Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной

налогоплательщику на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

Как следует из представленных материалов, по итогам проведенных в отношении ООО «Чебаркульская птица» камеральных налоговых проверок обоснованности и правомерности заявленных к возмещению сумм налога на добавленную стоимость на основании налоговых деклараций за II и III кварталы 2011 года налоговым органом были вынесены решения об отказе в возмещении обществу сумм указанного налога. Арбитражные суды признали эти решения недействительными, налоговый орган принял решение о возмещении заявителю налога, и соответствующие суммы были перечислены налогоплательщику.

Впоследствии в отношении ООО «Чебаркульская птица» была проведена выездная налоговая проверка, касающаяся в том числе указанных периодов 2011 года, в ходе которой выявились обстоятельства, свидетельствующие о незаконности возмещения обществу налога на добавленную стоимость. В связи с этим налоговый орган привлек общество к налоговой ответственности, определив сумму налога, подлежащую возврату в бюджет, а также сумму пени и штрафа (пункт 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 11 сентября 2014 года, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 2 декабря 2014 года и Арбитражного суда Уральского округа от 4 марта 2015 года, в признании недействительным указанного решения налогового органа отказано. Определением Верховного Суда Российской Федерации от 20 мая 2015 года также отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной

коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации. Суды, признавая законным привлечение ООО «Чебаркульская птица» к налоговой ответственности, исходили в том числе из того, что в силу абзаца четвертого пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога, излишне возмещенные на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения признаются недоимкой по налогу.

Нарушение абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации своих прав, гарантированных статьями 8, 35, 46 (часть 1), 57 и 118 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, ООО «Чебаркульская птица» усматривает в том, что содержащееся в нем законоположение, позволяя признавать по итогам выездной налоговой проверки суммы налога, ранее возмещенные налогоплательщику на основании вступивших в силу актов арбитражных судов, в качестве недоимки по налогу и привлекать его к налоговой ответственности, тем самым фактически позволяет пересматривать решением налогового органа судебный акт о возврате налогоплательщику излишне уплаченных сумм налога за определенный налоговый период.

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, каковым 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). Одной из форм проведения налогового контроля являются налоговые проверки – камеральные и выездные (статьи 82, 87, 88 и 89 Налогового кодекса Российской Федерации).

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 17 марта 2009 года № 5-П, рассматривая вопрос о конституционности норм, регулирующих проведение выездных налоговых проверок, указал, среди прочего, что выездная налоговая проверка должна отвечать критериям необходимости, обоснованности и законности, с тем чтобы не превращаться в неправомерное обременение для налогоплательщика, и что дезавуирование судебного решения во внесудебных процедурах, а именно процедурах налогового контроля, недопустимо.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает, что выездная налоговая проверка по общему правилу проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (пункт 1 статьи 89); такая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, например осмотра, выемки документов и предметов, экспертизы, участия понятых и допроса свидетелей (статьи 90, 92, 94, 95 и 98). Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения.

Камеральная налоговая проверка, по смыслу пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других

документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона.

Указанные положения Налогового кодекса Российской Федерации не предполагают дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках налоговых проверок указанных видов – выездных и камеральных. В связи с этим они не исключают выявление при проведении выездной налоговой проверки (как более углубленной формы налогового контроля) таких нарушений, которые не были обнаружены при проведении камеральной налоговой проверки.

Предметом камеральной и последующей выездной налоговой проверки может стать полнота и своевременность уплаты одного и того же налога за один и тот же налоговый период, притом что законность и обоснованность выводов налогового органа, сделанных по итогам камеральной налоговой проверки, к моменту проведения выездной налоговой проверки уже может быть проверена судом. Указанное обстоятельство не препятствует налоговому органу прийти к выводу о необходимости корректировки размера налоговой обязанности налогоплательщика за проверяемый в ходе выездной налоговой проверки налоговый период.

Изменение объема прав и обязанностей налогоплательщика за конкретный налоговый период, определенных решением налогового органа (законность и обоснованность которого проверена судом), происходит в связи с установлением правоприменительными органами новых фактических обстоятельств и с учетом новых доказательств. Для выявления таких обстоятельств, свидетельствующих о недобросовестности налогоплательщика, необоснованности объема заявленных им прав (в том числе права на возмещение налога), и предусмотрен механизм выездной

налоговой проверки, принципиально отличный от механизма камеральной налоговой проверки как по целям, так и по объему контрольных мероприятий. Механизм выездной налоговой проверки предоставляет налоговому органу возможность добыть доказательства недобросовестности налогоплательщика, которые не могли быть обнаружены на стадии камеральной налоговой проверки вследствие ограничения полномочий налоговых органов при ее проведении.

Решения налогового органа, принятые по итогам как камеральной, так и выездной налоговой проверки, могут стать предметом судебного контроля. При этом суд, рассматривающий жалобу налогоплательщика, разрешает вопрос о действительности конкретного решения налогового органа – устанавливает соответствие или несоответствие обжалуемого акта налогового органа закону с учетом фактических обстоятельств конкретного дела, наличие или отсутствие процессуальных нарушений при его принятии. Решение налогового органа, принятое по итогам камеральной налоговой проверки, может быть признано судом недействительным исходя из положенных в его основу фактических обстоятельств, недостаточности представленных доказательств, а также допущенных налоговым органом нарушений. Однако это не препятствует суду прийти к выводу о действительности решения налогового органа, вынесенного по итогам выездной налоговой проверки того же налогоплательщика за тот же налоговый период, которое было принято с соблюдением закона, по результатам исследования положенных в его основу фактических обстоятельств, а также собранных налоговым органом новых доказательств. Само по себе это не может расцениваться как преодоление налоговым органом решения суда, вынесенного по итогам камеральной налоговой проверки, путем проведения выездной налоговой проверки.

Такое законодательное регулирование не вступает в противоречие и с ранее выраженной Конституционным Судом Российской Федерации правовой позицией о недопустимости использования повторных выездных налоговых проверок для ревизии ранее установленных судом фактических

обстоятельств и имеющихся в деле доказательств с целью преодоления ранее принятого по итогам первоначальной выездной налоговой проверки судебного акта (Постановление от 17 марта 2009 года № 5-П).

Таким образом, сами по себе правила осуществления выездной налоговой проверки, предполагающие возможность пересмотра размера налоговой обязанности налогоплательщика за конкретный налоговый период по сравнению с ранее установленным ее размером в рамках камеральной налоговой проверки (а значит, и изъятие в бюджет ранее предоставленной налогоплательщику суммы возмещенного налога), не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков. Более того, будучи обеспеченными судебным контролем, они представляют собой механизм определения действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, необходимый с точки зрения соблюдения баланса частных и публичных интересов в сфере уплаты налогов и сборов.

3. В Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П Конституционный Суд Российской Федерации указал, что конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы 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 праввосстановительными, 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.

3.1. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов – это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки (пункт 1 статьи 75).

При этом, как указывал в своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации, пеня призвана не только обеспечить исполнение обязанностей налогоплательщиком, но и компенсировать ущерб, понесенный государством в связи с недополучением казной налоговых платежей со стороны налогоплательщика; поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь казны в результате недополучения налоговых сумм в срок (Постановление от 17 декабря 1996 года № 20-П).

В случае получения налогоплательщиком налоговой выгоды в виде необоснованного возмещения сумм налога из бюджета соответствующие денежные средства временно выбывают из казны – до момента уплаты им налога в полном размере. Взимая в этом случае с налогоплательщика сумма пени выступает в качестве компенсации нанесенного бюджету ущерба от необоснованного возмещения налогоплательщику сумм налога.

Соответственно, отсутствуют основания полагать, что взимание суммы пени с налогоплательщика, чье требование о возмещении сумм налога оказалось впоследствии необоснованным, может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

3.2. 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.

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 ответственность за совершение налоговых правонарушений (понятие налогового правонарушения, составы налоговых правонарушений, налоговые санкции, порядок производства по делам о налоговых правонарушениях и т.д. – статьи 100, 101, 101⁴, 106–142).

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.

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

Приведенные правовые позиции, как и содержащие их решения Конституционного Суда Российской Федерации (Постановление от 14 июля 2005 года № 9-П; определения от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О, от 16 декабря 2008 года № 1069-О-О и от 16 января 2009 года № 146-О-О), касающиеся вопросов установления ответственности за нарушения

налогового законодательства, сохраняют свою силу и являются общеобязательными.

При этом, однако, как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 15 июля 1999 года № 11-П, взыскание штрафов по своему существу выходит за рамки налогового обязательства. Штрафы носят карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, т.е. за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. Поэтому при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и вина налогоплательщика.

Как следует из Конституции Российской Федерации (статья 54, часть 2), правонарушение является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности. При этом содержание конкретных составов правонарушений в публично-правовой сфере должно согласовываться с принципами правового государства во взаимоотношениях его с физическими и юридическими лицами как субъектами юридической ответственности. Такая правовая позиция сформулирована Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 27 апреля 2001 года № 7-П. Как выражающая общеправовой принцип, она применима к ответственности и за налоговое правонарушение.

Определение составов налоговых правонарушений является прерогативой законодателя, который может отказаться от наказуемости тех или иных деяний, нарушающих требования налогового законодательства, прибегая к иным способам обеспечения правомерного поведения налогоплательщиков. В силу этого нормы о публичной ответственности подлежат применению в соответствии с их буквальным смыслом, исключая расширительное толкование объективной стороны вменяемого привлекаемому к ответственности лицу правонарушения. Так, объективную сторону налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, образует

неуплата или неполная уплата налога (сбора) в результате неправомерных действий (бездействия) налогоплательщика.

Кроме того, в соответствии со статьей 106 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (с нарушением законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое данным Кодексом установлена ответственность. Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения статья 109 Налогового кодекса Российской Федерации относит к обстоятельствам, исключающим привлечение его к ответственности (подпункт 2 пункта 1). Таким образом, необходимость установления вины налогоплательщика для привлечения его к ответственности прямо предписана Налоговым кодексом Российской Федерации.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 января 2001 года № 1-П выражена правовая позиция, в соответствии с которой отсутствие вины при нарушении обязательств в публично-правовой сфере является одним из обстоятельств, исключающих применение санкций, поскольку свидетельствует об отсутствии самого состава правонарушения.

Суд в связи с привлечением налогоплательщиков к ответственности за нарушение налоговых обязательств, исходя из принципов состязательности и равноправия сторон, не может ограничиться формальной констатацией лишь факта нарушения этих обязательств, не выявляя иные связанные с ним обстоятельства, в том числе наличие или отсутствие состава налогового правонарушения, вины соответствующих субъектов. Это в полной мере относится к привлечению к ответственности в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога, происшедшую вследствие виновных действий (бездействия) налогоплательщика.

С учетом изложенного абзац четвертый пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, признающий суммы налога, излишне возмещенные на основании решения налогового органа, недоимкой по налогу, сам по себе не предопределяет необходимость привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение того или иного правонарушения, а следовательно, не может рассматриваться как нарушающий конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

Проверка же законности и обоснованности правоприменительных решений, в том числе в части действительности решений налогового органа, принятых по итогам камеральной и выездной налоговых проверок, как связанная с изучением фактических обстоятельств конкретного дела заявителя, не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

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

о п р е д е л и л :

1. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица», поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

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

3. Настоящее Определение подлежит опубликованию на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) и в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации



В.Д.Зорькин

№ 571-О