



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"

город Москва

17 декабря 1996 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Э.М.Аметистова, судей Н.Т.Ведерникова, Ю.М.Данилова, В.Д.Зорькина, В.Г.Стрекозова, В.А.Туманова, О.С.Хохряковой,

с участием А.М.Макаренко - генерального директора товарищества с ограниченной ответственностью "МКМ ЛТД", обратившегося с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации; И.Н.Шумского - представителя Совета Федерации Федерального Собрания,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями второй и третьей статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции".

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы учредителей собственников товариществ с ограниченной ответственностью "МКМ ЛТД" и "5М ЛТД" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции", примененными в конкретных делах.

Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли оспариваемые положения указанного Закона Конституции Российской Федерации.

Поскольку жалобы касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации в соответствии со статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" соединил дела по этим жалобам в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика В.Д.Зорькина, объяснения представителей сторон, заключение эксперта, выступления приглашенных в заседание представителей Министерства финансов Российской Федерации, Государственной налоговой службы Российской Федерации, Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации, исследовав представленные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. В соответствии с частью первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" (в редакции от 17 декабря 1995 года) федеральные органы налоговой полиции наделяются правами, предоставленными законодательством должностным лицам налоговых органов и агентам валютного контроля (пункт 2), и

могут осуществлять при наличии достаточных данных проверки налогоплательщиков (в том числе контрольные проверки после проверок, проведенных налоговыми органами) в полном объеме с составлением актов по результатам этих проверок; принятие решения по актам проверок и применение соответствующих санкций осуществляются начальником органа налоговой полиции или его заместителем (пункт 3).

Пункты 2 и 3 части первой статьи 11 Закона в части, касающейся санкций, применяемых органами налоговой полиции, носят отсылочный характер и поэтому должны рассматриваться в системной связи со статьей 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и со статьями 7 (пункты 8 и 9) и 8 Закона РСФСР от 21 марта 1991 года "О Государственной налоговой службе РСФСР". Из буквального смысла названных актов, из смысла, придаваемого им официальным толкованием (в том числе толкованием, данным Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации) и сложившейся правоприменительной практикой, а также из их места в системе правовых актов, определяющих полномочия должностных лиц налоговых органов, следует, что органы налоговой полиции производят взыскание недоимки по налогам, а также сумм штрафов и иных предусмотренных законодательством санкций с юридических лиц в бесспорном порядке. Именно это положение, примененное в конкретных делах, оспаривается в жалобах и подлежит проверке Конституционным Судом Российской Федерации.

2. По утверждению заявителей, взыскание органами налоговой полиции соответствующих платежей с юридических лиц не в судебном (как это предусмотрено для физических лиц), а в бесспорном порядке, нарушая конституционное право частной собственности, противоречит статье 35 Конституции Российской Федерации.

Согласно статье 35 Конституции Российской Федерации право частной собственности охраняется законом (часть 1); каждый вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами (часть 2); никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения (часть 3).

Вместе с тем право частной собственности не является абсолютным и не принадлежит к таким правам, которые в соответствии со статьей 56 (часть 3) Конституции Российской Федерации не подлежат ограничению ни при каких условиях. Следовательно, по смыслу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, оно может быть ограничено федеральным законом, но только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Это соответствует общепризнанным принципам и нормам международного права, в частности Всеобщей декларации прав человека от 10 декабря 1948 года, согласно которой каждый человек имеет обязанности перед обществом, в котором только и возможно свободное и полное развитие его личности (часть первая статьи 29); при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе (часть вторая статьи 29). Аналогичное положение о допустимости ограничения прав человека и гражданина предусмотрено также Международным пактом об экономических, социальных и культурных правах от 19 декабря 1966 года (статья 4).

3. В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частно-правовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти, по смыслу статей 1 (часть 1), 3, 4 и 7 Конституции Российской Федерации.

Налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. 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. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества.

Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают субординацию сторон, одной из которых - налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой - налогоплательщику - обязанность повиновения. Требования налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств. Вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права.

Наделение налогового органа полномочием действовать властнообязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина. В связи с этим исполнение налогового обязательства, равно как и соответствующих требований налогового органа об уплате налога в случае несогласия с ними налогоплательщика не может быть временно прекращено или приостановлено, если это не предусмотрено законом.

При этом налогоплательщику во всяком случае гарантируется вытекающее из статьи 46 Конституции Российской Федерации право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц. Данное право было реализовано заявителями, поскольку арбитражный суд рассмотрел спор по существу (в том числе о размерах взимаемых платежей).

Согласно статье 8 (часть 2) Конституции Российской Федерации в Российской Федерации признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. К юридическим лицам, независимо от формы собственности (частной или государственной), как следует из обжалуемого положения, применяется один и тот же - бесспорный - порядок взыскания налоговых платежей, а в случае несогласия налогоплательщика - один и тот же порядок защиты, а именно обращение в вышестоящие налоговые органы и (или) в суд для рассмотрения спора по существу. Следовательно, юридическим лицам гарантирована судебная защита их права собственности. Различие в способах приведения в действие механизмов этой защиты применительно к юридическим лицам (последующий судебный контроль) и к физическим лицам (предварительный судебный контроль) в данном случае обусловлено не формой собственности, а особенностями юридического лица как субъекта налогового обязательства. Причем различия касаются одной и той же формы собственности, а именно частной, поскольку ее субъектами могут быть как физические лица, так и юридические.

Таким образом, бесспорный порядок взыскания налоговых платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав юридического лица не противоречит требованиям Конституции Российской Федерации.

4. Конституционное право человека и гражданина, закрепленное в статье 35 (части 2 и 3) Конституции Российской Федерации, распространяется на юридические лица в той степени, в какой это право по своей природе может быть к ним применимо.

Как следует из материалов дела, обратившиеся в Конституционный Суд Российской Федерации товарищества (общества) с ограниченной ответственностью - это организации, к которым применяются правила, регулирующие деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями. Они были созданы гражданами специально в целях совместной реализации таких конституционных прав, как право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1, Конституции Российской Федерации) и право иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами (статья 35, часть 2, Конституции Российской Федерации).

Юридическое лицо, в отличие от гражданина - физического лица, имеет обособленное

имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом. Гражданин же (в случае, если он является индивидуальным предпринимателем без образования юридического лица) использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Имущество гражданина в этом случае юридически не разграничено.

Различный порядок взыскания налоговых платежей с физических и юридических лиц направлен не на то, чтобы поставить их в неравное положение в сфере налоговых отношений (обязанности платить налоги), а на то, чтобы не допустить административного вмешательства в права личности тогда, когда вопрос может быть разрешен лишь посредством судебного разбирательства. Взыскание налоговых платежей с физических лиц в бесспорном порядке явилось бы выходом за рамки собственно налоговых публично-правовых отношений и вторжением в иные отношения, в том числе гражданско-правовые, в которых стороны не находятся в состоянии власти - подчинения, и поэтому одна сторона по отношению к другой не может действовать властно-обязывающим образом. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным Конституцией Российской Федерации.

5. По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика - юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона.

Таким образом, предусмотренное статьей 13 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и статьями 7 (пункты 8 и 9) и 8 Закона РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР" взыскание с юридических лиц в бесспорном порядке недоимки по налогам, а также пени, осуществляемое в том числе органами налоговой полиции, не противоречит Конституции Российской Федерации.

Иного рода меры, предусмотренные данными статьями, а именно взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), а также различного рода штрафов, по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика. При наличии налогового правонарушения орган налоговой полиции вправе принять решение о взыскании штрафа с юридического лица. Это решение, по смыслу статей 45 и 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, может быть в установленном порядке обжаловано юридическим лицом в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. В случае такого обжалования взыскание штрафа не может производиться в бесспорном порядке, а должно быть приостановлено до вынесения судом решения по жалобе налогоплательщика.

Таким образом, бесспорный порядок взыскания штрафов, предусмотренный оспариваемым положением, в случае несогласия налогоплательщика с решением органа налоговой полиции является превышением конституционно допустимого (статья 55, часть 3; статья 57) ограничения права, закрепленного в статье 35 (часть 3) Конституции Российской Федерации, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

На основании изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать положения пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции", предоставляющие федеральным органам налоговой полиции право на основании статьи 7 (пункты 8 и 9) и статьи 8 Закона РСФСР от

21 марта 1991 года "О Государственной налоговой службе РСФСР" и статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" производить взыскание с юридических лиц недоимки по налогам, а также пени в случае задержки уплаты налога в бесспорном порядке, не противоречащим Конституции Российской Федерации.

Юридическое лицо, с которого такие налоговые платежи взысканы в бесспорном порядке, в соответствии со статьей 46 Конституции Российской Федерации имеет право обжаловать решение органов налоговой полиции в суд.

2. Признать положения пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции", предоставляющие федеральным органам налоговой полиции право на основании статьи 7 (пункты 8 и 9) и статьи 8 Закона РСФСР от 21 марта 1991 года "О Государственной налоговой службе РСФСР" и статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" производить взыскание с юридических лиц сумм штрафов, а также всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) в бесспорном порядке без их согласия, не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 35 (часть 3), 45 и 46 (части 1 и 2)

3. Согласно частям первой и второй статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление является окончательным, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после его провозглашения и действует непосредственно.

4. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Российской газете". Постановление должно быть также опубликовано в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председательствующий -
судья Конституционного Суда
Российской Федерации
Э.М.Аметистов

Судьи Конституционного Суда
Российской Федерации
Н.Т.Ведерников
Ю.М.Данилов
В.Д.Зорькин
В.Г.Стрекозов
В.А.Туманов
О.С.Хохрякова