



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции"

город Москва

15 июля 1999 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Б.С.Эбзеева, судей Н.В.Витрука, А.Л.Кононова, Т.Г.Морщаковой, Ю.Д.Рудкина, А.Я.Сливы, О.И.Тиунова, В.Г.Ярославцева,

с участием сторон и их представителей: представителя акционерных обществ "Большевик", "Свет" и "Сыктывкарский лесопромышленный комплекс" - адвоката С.Г.Пепеляева, представителя акционерных обществ "Монсанто" и "Банк Сосьете Женераль Восток" - адвоката М.Ф.Ивлиевой, представителя гражданина А.Н.Кузнецова - адвоката М.П.Редина, граждан А.Я.Панкина и Ф.Ф.Халикова, а также постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации В.В.Лазарева и представителя Совета Федерации - адвоката А.В.Попова,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 96, 97, 99, 101, 102, 104 и 86 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции".

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы акционерных обществ "Большевик" (город Москва), "Свет" (город Смоленск), "Сыктывкарский лесопромышленный комплекс" (город Сыктывкар, Республика Коми), "Банк Сосьете Женераль Восток" (город Москва), "Монсанто" (город Москва), коллективная жалоба акционеров акционерного общества "Воткинский молочный завод" (Удмуртская Республика) - граждан М.А.Ипатовой, А.Я.Панкина, И.В.Панкиной, Ф.Ф.Халикова и А.П.Чебкасовой и индивидуальная жалоба гражданина А.Н.Кузнецова на нарушение конституционных прав и свобод примененными в конкретных делах положениями подпункта "а", абзаца первого подпункта "б" и подпункта "в" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", пункта 8 статьи 7 Закона РСФСР от 21 марта 1991 года "О Государственной налоговой службе РСФСР" и пункта 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции", а также аналогичный запрос Алейского городского суда Алтайского края, в производстве которого находится дело по жалобе гражданки Т.П.Телебоковой.

Поскольку все жалобы и запрос суда касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", соединил дела по этим обращениям в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика А.Л.Кононова, объяснения сторон и их представителей, выступления приглашенных в заседание: от Верховного Суда Российской Федерации - Ю.Г.Кебы, от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - В.М.Тумаркина, от Министерства финансов Российской Федерации - С.Н.Холевои, от Министерства Российской Федерации по налогам и сборам - В.И.Черемискина, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Акционерные общества "Большевик", "Свет", "Сыктывкарский лесопромышленный комплекс", "Банк Сосьете Женераль Восток", "Монсанто", "Воткинский молочный завод" и предприниматели Т.П.Телебокова и А.Н.Кузнецов решениями руководителей налоговых инспекций и органов налоговой полиции были привлечены к ответственности за нарушения налогового законодательства на основании норм, предусмотренных подпунктом "а", абзацем первым подпункта "б" и подпунктом "в" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также пунктом 8 статьи 7 Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР". Жалобы акционерных обществ на эти решения различными судебными инстанциями были оставлены без удовлетворения, дело гражданина А.Н.Кузнецова не было разрешено.

В своих обращениях в Конституционный Суд Российской Федерации заявители утверждают, что санкции, установленные оспариваемыми нормами, являются неоправданно завышенными, применены к ним без соблюдения надлежащей процедуры, без установления вины и других обстоятельств, чем, по их мнению, были существенно ограничены их право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и право частной собственности. В связи с этим они просят признать не соответствующими статьям 8 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации - как по буквальному смыслу, так и по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, - содержащиеся в оспариваемых нормах положения о размерах и порядке применения налоговых санкций за налоговые правонарушения и восстановить нарушенные их применением конституционные права.

2. Оспариваемые в жалобах и запросе суда нормы налогового законодательства на основании статей 2 и 7 Федерального закона от 31 июля 1998 года "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" к началу рассмотрения дела Конституционным Судом Российской Федерации утратили силу. Однако их применение, как подтверждается представленными материалами, повлекло наступление существенных правовых последствий, чем, по мнению заявителей, были нарушены их конституционные права, а потому производство по данному делу в соответствии с частью второй статьи 43 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" не может быть прекращено.

В коллективной жалобе акционеров акционерного общества "Воткинский молочный завод" ставится также вопрос о проверке конституционности пункта 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции", предусматривающего полномочия органов налоговой полиции осуществлять проверки налогоплательщиков, принимать решения по актам проверок и применять санкции, предусмотренные другими законодательными актами. Конституционность перечисленных полномочий в жалобе по существу не оспаривается, каких-либо фактов, подтверждающих нарушение прав заявителей, не приводится. Поэтому в силу статей 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" жалоба в этой части не может быть признана допустимой, а дело в соответствии со статьей 68 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" подлежит прекращению.

Таким образом, предметом рассмотрения по настоящему делу являются примененные в конкретных делах заявителей положения подпункта "а", абзаца первого подпункта "б" и подпункта "в" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и аналогичные им положения пункта 8 статьи 7 Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР", в соответствии с которыми налогоплательщик, нарушивший законодательство о налогах и сборах, в установленных законом случаях несет ответственность в виде:

- взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном правонарушении - соответствующей суммы и штрафа в двукратном размере этой суммы. При установлении судом факта умышленно сокрытого или заниженного дохода (прибыли) приговором

либо решением суда по иску налогового органа или прокурора может быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли);

- штрафа за отсутствие учета объектов налогообложения и за ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшие за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период, - в размере 10 процентов доначисленных сумм налога;

- взыскания пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога за каждый день просрочки платежа начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени. Взыскание пени не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности.

3. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В целях обеспечения выполнения этой публичной обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, т.е. погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права.

Содержание названных принципов раскрывается в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации от 27 января 1993 года, от 25 апреля 1995 года, от 17 декабря 1996 года, от 8 октября 1997 года, от 11 марта 1998 года и от 12 мая 1998 года. Из сформулированных в них правовых позиций, которые в соответствии со статьями 6, 79, 80 и 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" являются общеобязательными и действуют непосредственно, вытекает недопустимость чрезмерных ограничений конституционных прав, в том числе права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1, Конституции Российской Федерации). Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, законодатель также должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции Российской Федерации (статья 55, часть 3).

4. Содержание подпункта "а", абзаца первого подпункта "б" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и пункта 8 статьи 7 Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" свидетельствует о том, что они предусматривают ответственность за различные составы правонарушений, которые недостаточно разграничены между собой. При этом установленные законодателем меры ответственности в действительности не обуславливаются характером, степенью общественной вредности, последствиями правонарушения, а также наличием вины правонарушителя. В диспозициях рассматриваемых составов правонарушений, выраженных в неопределенных, подчас неотличимых друг от друга понятиях ("сокрытый доход", "заниженный доход", "сокрытый объект налогообложения", "неучтенный объект налогообложения", "отсутствие учета объектов налогообложения", "нарушение порядка учета объекта налогообложения"), законодатель не выделил существенных признаков каждого конкретного правонарушения, вследствие чего на практике оказалось невозможным дифференцировать и однозначно истолковать эти составы.

Кроме того, в отношении большинства составов правонарушений, в том числе вмененных заявителям, закон не содержал прямых указаний на виновность правонарушителя в качестве условия привлечения его к ответственности. Умышленная форма вины была упомянута лишь в положении подпункта "а" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", предусматривавшем штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли) при установлении умысла приговором либо - по иску налогового органа или прокурора - решением суда. Исходя же из указаний Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в практике арбитражных судов и органов налоговой службы ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах применялась и без наличия вины налогоплательщика, а понятия "сокрытие" и "занижение" толковались как идентичные и к ним приравнивалось также невнесение необходимых сведений в отчетные документы или неправильное их заполнение, в том числе вследствие счетных или иных ошибок.

Указанная неопределенность правового содержания рассматриваемых положений противоречит общеправовым принципам юридической ответственности. Между тем критерий определенности правовой нормы как конституционное требование к законодателю был сформулирован в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 апреля 1995 года по делу о проверке конституционности статьи 54 Жилищного кодекса РСФСР. Общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит - к нарушению принципов равенства, а также верховенства закона.

Кроме того, юридическая конструкция рассматриваемых положений такова, что позволяла применять все предусмотренные ими меры как за само сокрытие или занижение дохода, так и одновременно за каждое из действий, повлекших это правонарушение, являвшихся, по сути, лишь его частью и не образующих самостоятельного правонарушения, а именно за неведение учета, нарушение установленного порядка учета, счетные ошибки, неправильное оформление документов и т.п. Таким образом, на основании этих положений налогоплательщик в связи с сокрытием или занижением дохода подвергался штрафным взысканиям за одни и те же действия многократно, вопреки общему принципу справедливой ответственности, согласно которому лицо не может быть дважды подвергнуто взысканию за одно и то же. Отступление от данного принципа приводило бы к явно чрезмерным ограничениям, не соответствующим целям защиты конституционно значимых интересов и, по сути, к умалению конституционных прав и свобод.

5. Неопределенными являлись также предусмотренные рассматриваемыми положениями санкции за указанные в них нарушения законодательства о налогах и сборах. Так, санкция за правонарушения в отношении налогов, облагаемую базу которых составляет доход или прибыль, была установлена в виде двойного изъятия всей суммы сокрытого или заниженного дохода, при этом только половина взыскиваемой суммы названа штрафом. Однако и другая половина взыскиваемой суммы включала в себя также штрафную санкцию, поскольку явно выходила за рамки погашения недоимки и пени по налогу с дохода.

Отсутствие разграничения мер принуждения на праввосстановительные, имеющие целью восполнить недоимки и устранить ущерб, причиненный несвоевременной уплатой налога, и штрафные, представляющие собственно меру юридической ответственности за виновное поведение, существенным образом расширяло возможность произвольного применения рассматриваемых норм в бесспорном порядке, т.е. вне законной судебной процедуры, необходимой при возложении ответственности, что приводило к нарушению права на судебную защиту прав и свобод, предусмотренного статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

Необходимость дифференциации указанных мер именно в целях устранения их произвольного применения была установлена Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении от 17 декабря 1996 года 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". Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что "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 - пенью 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".

Однако, как указал Конституционный Суд Российской Федерации, иного рода меры, предусмотренные статьей 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", "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". В таких случаях должна быть гарантирована государственная защита прав и свобод (статья 45, часть 1, Конституции Российской Федерации).

Федерации), в том числе путем судебных процедур (статья 46, часть 1, Конституции Российской Федерации), обеспечивающих установление судом фактических оснований привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Оспариваемые нормы этому требованию не соответствовали.

Санкции штрафного характера, как указал Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 11 марта 1998 года по делу о проверке конституционности статьи 266 Таможенного кодекса Российской Федерации, части второй статьи 85 и статьи 222 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях и постановлении от 12 мая 1998 года по делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением", исходя из общих принципов права, должны отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации требованиям справедливости и соразмерности.

Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания. Указанные принципы привлечения к ответственности в равной мере относятся к физическим и юридическим лицам.

Положения подпункта "а", абзаца первого подпункта "б" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и пункта 8 статьи 7 Закона РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР", устанавливавшие ответственность за нарушение налогового законодательства, как по своему буквальному смыслу, так и по смыслу, придававшемуся им сложившейся правоприменительной практикой, не отвечали названным принципам.

Кроме того, подлежавшие принудительному взысканию суммы в совокупности многократно превышали размеры налоговых обязательств. В ряде случаев это приводило к лишению предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставя под угрозу их дальнейшую деятельность, вплоть до ее прекращения, что имело место и в делах заявителей. Тем самым существенным образом затрагивалось предусмотренное статьей 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации их право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности. Между тем, как указано в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12 мая 1998 года по делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением", санкции не должны превращаться в инструмент чрезмерного ограничения свободы предпринимательства. Такое ограничение не соответствует принципу соразмерности при возложении ответственности, вытекающему из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, ведет к умалению прав и свобод, что недопустимо в силу части 2 той же статьи.

Обусловленные рассматриваемыми положениями нарушения прав граждан применительно к незавершенным правоотношениям, возникшим до введения в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации, снизившего размеры санкций за указанные правонарушения, должны быть устранены судами. Вместе с тем этими положениями, примененными в делах заявителей, были нарушены права и свободы, закрепленные в статьях 19 (часть 1), 34 (часть 1), 45 (часть 1), 46 (часть 1), 55 (части 2 и 3) и 57 Конституции Российской Федерации, вследствие чего производство по данному делу в соответствии с частью второй статьи 43 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" прекращению не подлежит.

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

постановил:

1. Признать не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1), 34 (часть 1), 45 (часть 1), 46 (часть 1), 55 (части 2 и 3) и 57, положения подпункта "а", абзаца первого подпункта "б" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах

налоговой системы в Российской Федерации" и пункта 8 статьи 7 Закона РСФСР от 21 марта 1991 года "О Государственной налоговой службе РСФСР".

2. В соответствии с частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" дела акционерных обществ "Большевик", "Свет", "Сыктывкарский лесопромышленный комплекс", "Банк Сосьете Женераль Восток", "Монсанто" и "Воткинский молочный завод" подлежат пересмотру в обычном порядке.

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 опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председательствующий - судья
Конституционного Суда
Российской Федерации
Б.С.Эбзеев

Судьи
Конституционного Суда
Российской Федерации
Н.В.Витрук
А.Л.Кононов
Т.Г.Морщакова
Ю.Д.Рудкин
А.Я.Слива
О.И.Тиунов
В.Г.Ярославцев