



Именем  
Российской Федерации

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

### КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"

город Москва

12 октября 1998 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Ю.Д.Рудкина, судей Н.В.Витрука, Г.А.Гаджиева, Л.М.Жарковой, А.Л.Кононова, Н.В.Селезнева, О.И.Тиунова, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева,

с участием представителей стороны, направившей жалобу в Конституционный Суд Российской Федерации, - директора Научно-исследовательского центра по испытаниям и доводке автомобилотехники В.М.Резниченко и адвоката И.Я.Лешо, а также постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации В.В.Лазарева, представителя Совета Федерации - адвоката А.В.Попова и 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 статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 96, 97, 99 и 86 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы акционерного общества "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и Научно-исследовательского центра по испытаниям и доводке автомобилотехники (НИЦИАМТ) на нарушение конституционных прав и свобод граждан применением положения, содержащегося в пункте 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Поскольку обе жалобы 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 жалобам в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Г.А.Гаджиева, объяснения представителей сторон, заключение эксперта - кандидата юридических наук С.Г.Пепеляева, выступления приглашенных в заседание: от Министерства финансов Российской Федерации - М.А.Моторина, от Государственной налоговой службы Российской Федерации В.М.Пучкова, от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - В.Н.Исаичева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. В своих жалобах в Конституционный Суд Российской Федерации АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и НИЦИАМТ оспаривают конституционность положения пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", согласно которому

"обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога".

АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и НИЦИАМТ своевременно представили в обслуживающие их коммерческие банки платежные поручения на уплату налогов. Соответствующие денежные средства были списаны с расчетных счетов указанных организаций, но в бюджет не поступили, и налоговые инспекции взыскали с них недоимки по налогам в беспорядном порядке.

Исковые требования АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" к налоговым органам о возврате из бюджета взысканных денежных сумм были удовлетворены Высшим арбитражным судом Республики Карелия, однако по протесту заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации решение Высшего арбитражного суда Республики Карелия и постановление его апелляционной инстанции отменил. В удовлетворении исковых требований НИЦИАМТ к налоговым органам было отказано решением Арбитражного суда Московской области и постановлением апелляционной инстанции этого же суда.

В обоснование своих отказов арбитражные суды ссылались на пункт 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и на информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 года № 1 "Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов", в котором разъясняется, что обязанность налогоплательщика по уплате налога "может считаться исполненной при поступлении соответствующих сумм в бюджет".

По мнению заявителей, произвольное, не основанное на законе толкование пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", данное Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, стало возможным вследствие неопределенности указанного положения, применение которого приводит к нарушению конституционных прав граждан, предусмотренных статьями 34 и 35 Конституции Российской Федерации.

2. Согласно части первой статьи 96 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" правом на обращение в Конституционный Суд Российской Федерации с индивидуальной или коллективной жалобой на нарушение конституционных прав и свобод обладают граждане, чьи права и свободы нарушаются законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, и объединения граждан. Право акционерных обществ на обращение с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации обосновано в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 24 октября 1996 года по делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах". Исходя из этой правовой позиции жалоба АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" является допустимой в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

В отличие от акционерного общества, обладающего правом частной собственности на свое имущество, НИЦИАМТ как государственное унитарное предприятие собственником имущества не является, а обладает правом хозяйственного ведения. Между тем, согласно статье 8 (часть 2) Конституции Российской Федерации, в Российской Федерации частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности признаются и защищаются равным образом. Юридические лица, как частные, так и государственные (независимо от их организационно-правовой формы), являются субъектами конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации.

Споры по жалобам юридических лиц, возникающие при определении соответствия законов статье 57 Конституции Российской Федерации, затрагивают ряд конституционных прав граждан, в частности право на равенство, право частной собственности, право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской деятельности.

Поскольку конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплательщиков, на государственные предприятия - юридические лица распространяются и конституционные принципы и гарантии в той степени, в какой эти принципы и гарантии могут быть к ним применимы. Следовательно, жалоба НИЦИАМТ также может быть признана допустимой в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

3. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, закрепленная статьей 57 Конституции Российской Федерации, как отмечается в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации 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", имеет особый, а именно публично-правовой, а не частно-правовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти; 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, а не гражданского права.

В соответствии со статьей 2 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" под налогом, сбором, пошлиной понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня. Конституционное обязательство по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. В процессе исполнения этого обязательства принимают участие, кроме налогоплательщика, кредитные учреждения, государственные органы.

В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. При этом истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными и регулируются в настоящее время, до вступления в силу Бюджетного кодекса Российской Федерации, Законом Российской Федерации от 15 апреля 1993 года "Об основах бюджетных прав и прав по формированию и использованию внебюджетных фондов представительных и исполнительных органов государственной власти республик в составе Российской Федерации, автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, органов местного самоуправления". Таким образом, действующее налоговое и бюджетное законодательство различают понятия уплаты налога и зачисления налога.

Уплата налогов налогоплательщиками - юридическими лицами, по действующему налоговому законодательству, осуществляется преимущественно путем сдачи соответствующим банкам платежных поручений на перечисление налогов в бюджет. Согласно Закону Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" предприятия обязаны до наступления срока платежа сдать платежное поручение соответствующим учреждениям банка на перечисление налога в бюджет; плата за обслуживание юридических и физических лиц по таким операциям не взимается (части шестая и седьмая статьи 15).

Таким образом, налоговое законодательство устанавливает публично-правовые обязанности банков в их отношениях с налогоплательщиками - юридическими лицами. Государство в лице налоговых и других органов осуществляет контроль за порядком исполнения банками указанных публично-правовых функций. Так, при наличии оснований, предусмотренных Федеральным законом "О банках и банковской деятельности" (в редакции от 3 февраля 1996 года), у банков может быть отозвана лицензия на осуществление банковских операций.

Положение статьи 57 Конституции Российской Федерации предполагает, что конституционная обязанность налогоплательщика - юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 17 декабря 1996 года указал, что налог представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну.

Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, т.е. налог уплачен. Поэтому положение об уплате налога, содержащееся в статье 57 Конституции Российской Федерации, должно пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщиков.

Таким образом, Конституция Российской Федерации предусматривает разграничение имущества, которым налогоплательщик не может распоряжаться по своему усмотрению, поскольку оно в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в бюджет, и имущества, находящегося в частной собственности, гарантии которой предусмотрены статьей 35 Конституции Российской Федерации.

Повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло. Следовательно, бесспорное списание этих средств путем выставления на инкассо платежных поручений противоречит конституционному положению о недопустимости лишения кого-либо его имущества иначе как по решению суда (статья 35, часть 3, Конституции Российской Федерации).

Уяснение смысла положения пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" о том, что "обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога", должно осуществляться с учетом взаимосвязанных конституционных положений. Иное его истолкование не соответствует Конституции Российской Федерации, в частности ее статье 35 (часть 3), закрепляющей гарантии права частной собственности.

Истолкование, предполагающее, что моментом исполнения обязанности налогоплательщика - юридического лица по уплате налога является момент поступления денежных средств в бюджет, нарушает также конституционное право на равенство различных категорий налогоплательщиков - юридических и физических лиц, выводимое из статей 19 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку применительно к налогоплательщикам - физическим лицам налоговое законодательство, учитывая многостадийность процесса уплаты налогов, предусматривает, что, в частности, подоходный налог считается ими уплаченным с момента, когда работодатель удержал его из заработной платы, а не когда соответствующие средства поступили в бюджет. Различный подход к определению момента исполнения обязательства по уплате налогов юридическими и физическими лицами не имеет конституционного обоснования.

Недопустимо такое истолкование оспариваемого положения, которое приводит к противоречащей принципу правового государства (статья 1 Конституции Российской Федерации) ответственности налогоплательщика за совершение им действий, правомерных и обязательных в силу императивных публично-правовых норм.

4. В соответствии со статьей 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации, принимая решение по делу, оценивает как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой.

Положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" на практике применяется с учетом разъяснений, содержащихся в информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 года "Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов". Позиция Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и налоговых органов сводится к тому, что моментом исполнения налогового обязательства налогоплательщиком следует считать момент поступления соответствующих сумм в бюджет; в противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем, т.е. бесспорном, порядке путем списания с расчетного счета. Эта позиция отражена в ряде постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по конкретным делам, в разъяснениях Государственной налоговой службы Российской Федерации.

В контексте статьи 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде

Российской Федерации" для признания наличия сложившейся правоприменительной практики абсолютного единства правовых позиций правоприменителей не требуется. В данном случае ее наличие подтверждается единообразным применением пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в ряде постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, наделенного правом отменять решения арбитражных судов, хотя Министерство финансов Российской Федерации, а также некоторые арбитражные суды исходят из иного понимания оспариваемого положения, считая обязанность по уплате налога исполненной налогоплательщиком с момента предъявления им в банк поручения на уплату соответствующего налога. Аналогичного мнения придерживались отдельные налоговые инспекции.

Исходя из 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 положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" о том, что обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога, соответствующим Конституции Российской Федерации, поскольку оно означает, с учетом конституционных норм, уплату налога налогоплательщиком юридическим лицом со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет.

Признать указанное положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" с учетом смысла, придаваемого ему сложившейся правоприменительной практикой, как предусматривающее прекращение обязанности налогоплательщика - юридического лица по уплате налога лишь с момента поступления соответствующих сумм в бюджет и тем самым допускающее возможность повторного взыскания с налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов, не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 35 (часть 3).

2. В соответствии с частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" дела АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и Научно-исследовательского центра по испытаниям и доводке автотехники подлежат пересмотру в установленном порядке, если основанием вынесенных по ним решений явилось положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в той мере, в какой оно признано не соответствующим Конституции Российской Федерации абзацем вторым пункта 1 резолютивной части настоящего Постановления.

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  
Ю.Д.Рудкин

Судьи Конституционного Суда  
Российской Федерации  
Н.В.Витрук  
Г.А.Гаджиев  
Л.М.Жаркова  
А.Л.Кононов  
Н.В.Селезнев

