

По жалобе федерального государственного унитарного предприятия "123 Авиационный ремонтный завод" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации

Определение · № 503-О · от 27.12.2005 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по жалобе федерального государственного унитарного предприятия

"123 Авиационный ремонтный завод" на нарушение

конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79

Налогового кодекса Российской Федерации

город Москва 27 декабря 2005 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей Н.С.Бондаря, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, Б.С.Эбзеева, В.Г.Ярославцева, заслушав в пленарном заседании заключение судьи М.И.Клеандрова, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение жалобы ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод",

у с т а н о в и л:

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод" оспаривает конституционность абзаца первого пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога. Как следует из представленных материалов, ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод", исполняя вынесенные в 2001-2002 годах решения налоговых органов и Арбитражного суда Новгородской области, в 2002 году уплатило в бюджет дополнительные платежи по налогу на прибыль путем зачета имевшейся переплаты по данному налогу. В 2003-2004 годах Арбитражный суд Новгородской области, руководствуясь Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2003 года N 115-О об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 13 ноября 2001 года N 225-О (принятого в том числе по жалобе ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод"), удовлетворил его заявления о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам указанных судебных решений.

Полагая, что уплаченные в 2002 году суммы дополнительных платежей являются излишне взысканным налогом, ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод" в январе - феврале 2004 года обратилось в налоговый орган с заявлениями о возврате этих сумм с начислением на них процентов в соответствии с пунктом 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации, однако в установленные законом сроки налоговый орган начисление процентов не произвел. В удовлетворении заявления о признании незаконным бездействия налогового органа решением Арбитражного суда Новгородской области от 6 августа 2004 года, оставленным без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 ноября 2004 года, ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод" было отказано со ссылкой на то, что оно, хотя и во исполнение требований налоговых органов и решений арбитражных судов, но добровольно уплатило

налоговые платежи в бюджет, и, следовательно, считать эти платежи излишне взысканными, что влечет за собой начисление процентов на них, оснований не имеется.

Основываясь на постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 марта 2005 года по делу по заявлению ОАО "Производственно-коммерческая фирма "Силикатчик", в котором указывается, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера, перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора, а следовательно, перечисление им денежных средств в уплату доначисленных решением налогового органа налога и пеней носит характер взыскания налоговым органом недоимки, ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод" направило в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации заявление о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Новгородской области от 6 августа 2004 года и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 ноября 2004 года. Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, отказывая в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, сослался на то, что арбитражная практика по спорному вопросу сформирована Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации уже после того, как были вынесены оспариваемые заявителем судебные акты (определение от 21 июня 2005 года). Кроме того, Арбитражный суд Новгородской области определением от 20 июня 2005 года отказал в удовлетворении заявления ФГУП "123 Авиационный ремонтный завод" о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам своего решения от 6 августа 2004 года, а Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 20 сентября 2005 года подтвердил законность этого определения.

По мнению заявителя, абзац первый пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом смысла, придаваемого ему правоприменительными органами, противоречит Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 53, поскольку не позволяет добросовестным налогоплательщикам, добровольно исполнившим решения налоговых органов или вступившие в законную силу судебные акты, которые впоследствии были признаны судами незаконными и отменены, получить из бюджета проценты, подлежащие начислению на сумму излишне взысканных с них налогов.

2. Согласно статье 15 (часть 2) Конституции Российской Федерации органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы.

По смыслу данного положения, как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 17 июня 2004 года N 12-П по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 155, пунктов 2 и 3 статьи 156 и абзаца двадцать второго статьи 283 Бюджетного кодекса Российской Федерации применительно к сфере финансового регулирования (статья 71, пункт "ж", Конституции Российской Федерации), федеральный законодатель в процессе осуществления такого регулирования должен предусмотреть юридические механизмы поддержания правопорядка в этой сфере, включая меры государственного принуждения.

2.1. Федеральный конституционный закон "О судебной системе Российской Федерации" устанавливает, что вступившие в законную силу постановления федеральных судов, мировых судей и судов субъектов Российской Федерации, а также их законные распоряжения, требования, поручения, вызовы и другие обращения являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, других физических и юридических лиц и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории Российской Федерации; неисполнение постановления суда, а равно иное проявление неуважения к суду влекут ответственность, предусмотренную федеральным законом (части 1 и 2 статьи 6).

Следовательно, судебное решение, вынесенное в отношении налогоплательщика-должника (как и любое другое судебное решение), обязательно для исполнения независимо от воли этого лица, и его исполнение производится должником хотя и добровольно, но под угрозой применения мер государственного принуждения.

2.2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет, по смыслу данной статьи, 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 исполнение данной обязанности 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 (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 года N 9-П по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации).

2.3. Возможность установления мер государственного принуждения в отношении налогоплательщиков вытекает из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, допускающей в названных ею целях ограничения конституционных прав и свобод федеральным законом. В качестве одной из таких мер Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает требование об уплате налога, которое представляет собой направляемое налогоплательщику, не исполнившему обязанность по уплате налога, письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок эту сумму и соответствующие пени (пункт 1 статьи 69).

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации требование об уплате налога должно содержать, в частности, сведения о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком (пункт 4 статьи 69); в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика на счетах в банках; взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов

налогоплательщика; решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога (пункты 1, 2 и 3 статьи 46); при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или отсутствии информации об этих счетах налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика-организации в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание (пункт 7 статьи 46, абзац первый пункта 1 статьи 47); для обеспечения исполнения решения о взыскании налога в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, может быть принято решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке (пункт 2 статьи 76); как инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа о списании и перечислении налога в бюджет, так и решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежат безусловному исполнению банком (пункт 4 статьи 46, пункт 4 статьи 76); постановление налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации исполняется судебным приставом-исполнителем в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве", при этом исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления (абзац второй пункта 1, пункт 4 статьи 47).

Из приведенных положений Налогового кодекса Российской Федерации следует, что требование налогового органа об уплате налога является мерой государственного принуждения, которая, в свою очередь, также обеспечена мерами государственного принуждения (обращение взыскания на денежные средства и иное имущество налогоплательщика, приостановление операций по его счетам в банке).

2.4. Наделение налоговых органов полномочиями по применению мер государственного принуждения само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы. Вместе с тем в силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 16 июля 2004 года N 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, 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).

Субъект налоговых правоотношений, добровольно исполнивший решения налоговых органов и (или) судов, как законопослушный участник этих правоотношений, не может быть поставлен в условия худшие, нежели субъект, решения налоговых органов и (или) судов в отношении которого исполняются принудительно, - иное противоречило бы духу и букве Конституции Российской Федерации, провозгласившей Россию правовым государством, а также вытекающему из Конституции Российской Федерации принципу справедливого баланса частных и публичных интересов, предполагающего взаимную ответственность государства, с одной стороны, и граждан и их объединений - с другой.

2.5. Вопросы возврата излишне уплаченной и излишне взысканной сумм налога урегулированы в статьях 78 и 79 Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, ими установлено, что сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику с начисленными на нее процентами (пункт 4 статьи 79), сумма же излишне уплаченного налога подлежит зачету или

возврату без начисления процентов, за исключением случаев начисления процентов за каждый день нарушения срока возврата (пункты 2 и 9 статьи 78).

Излишняя уплата налога, как правило, имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога самостоятельно, т. е. без участия налогового органа, по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21 июня 2001 года N 173-О по жалобе гражданки В.А.Мелерзановой).

Если же зачисление налога в бюджет происходит на основании требования об уплате налога, в котором согласно пункту 4 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации указывается исчисленная налоговым органом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, при том что такое требование направляется налогоплательщику по результатам камеральных налоговых проверок или в ходе производства по делу о налоговом правонарушении (часть пятая статьи 88, пункт 4 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации), то в случае неверного расчета налоговых сумм нет оснований говорить о факте излишней уплаты налога (и, соответственно, статья 78 Налогового кодекса Российской Федерации применена быть не может).

2.6. Таким образом, регулируя основания, условия и порядок возврата излишне взысканного налога, в частности предусматривая начисление процентов на сумму излишне взысканного налога, федеральный законодатель установил дополнительные гарантии для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий (бездействия) органов государственной власти, направленные на реализацию положений статей 52 и 53 Конституции Российской Федерации, согласно которым каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц, в том числе злоупотреблением властью, а также закрепленного в статье 35 (часть 1) Конституции Российской Федерации принципа охраны права частной собственности законом. Следовательно, положение абзаца первого пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации предполагает обязанность налоговых органов осуществить возврат сумм налога, перечисленных налогоплательщиком в бюджет на основании требования об уплате налога, признанного впоследствии незаконным (недействительным), с начисленными на них процентами. Исходя из изложенного и руководствуясь пунктами 2 и 3 части первой 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. Положение абзаца первого пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации в его конституционно-правовом истолковании, вытекающем из сохраняющих силу решений Конституционного Суда Российской Федерации, предполагает обязанность налоговых органов осуществить возврат сумм налога, перечисленных налогоплательщиком в бюджет на основании признанного впоследствии незаконным (недействительным) требования об уплате налога, с начисленными на них процентами.

В силу статьи 6 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" выявленный в настоящем Определении конституционно-правовой смысл указанного законоположения является общеобязательным и исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

2. Признать жалобу федерального государственного унитарного предприятия "123 Авиационный ремонтный завод" не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявителем вопроса не требуется вынесение предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления.

3. Правоприменительные решения, вынесенные в отношении федерального государственного

унитарного предприятия "123 Авиационный ремонтный завод", основанные на положении абзаца первого пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Определении, подлежат пересмотру, если для этого нет других препятствий.

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

5. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель

Конституционного Суда

Российской Федерации В.Д.Зорькин

Судья-секретарь

Конституционного Суда

Российской Федерации Ю.М.Данилов

N 503-О