



ГОЛОВАНОВ
ГЕОРГИЙ РУСЛАНОВИЧ

кандидат юридических наук

КОНСТИТУЦИОННЫЕ ОСНОВЫ ЗАЩИТЫ ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ ПРИ ВЗЫСКАНИИ НАЛОГА, СБОРА, ПЕНИ И ШТРАФА В АДМИНИСТРАТИВНОМ ПОРЯДКЕ

В настоящей статье рассматриваются теоретические и прикладные аспекты применения административного и судебного порядков взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов, соотношение конституционной обязанности каждого платить налоги и конституционной гарантии защиты права собственности, анализируются правовые позиции Конституционного Суда РФ по указанному вопросу, а также сделаны выводы и предложения по совершенствованию соответствующих законодательных норм.

Ключевые слова: конституционные основы налоговых отношений, административный (бесспорный) порядок взыскания, судебный порядок взыскания налоговой задолженности, налоговые правоотношения, защита права собственности в налоговых правоотношениях

Любое государство не может эффективно осуществлять свои функции без достаточных для того финансовых ресурсов, основным источником формирования которых на сегодняшний день являются налоговые доходы бюджетов. В связи с этим необходимость обложения налогами и сборами граждан и организаций не вызывает каких-либо сомнений. Необходимость взимания налогов и сборов нашла отражение в ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Однако на практике процесс налогообложения вызывает многочисленные споры между налогоплательщиками, которые стремятся всеми возможными способами избежать уплаты налогов и сборов или максимально уменьшить свое налоговое бремя, и налоговыми органами, основной целью создания которых является обеспечение полного и своевременного поступления в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов. При этом стремление налогоплательщиков в данном случае связано с тем, что уплата налога всегда предполагает безвозмездное и безвозвратное отчуж-

дение налогоплательщиком части своего имущества в пользу государства и муниципальных образований, а расставание со своим имуществом, как правило, не вызывает оптимизма у тех, кто с ним расстается. Соответственно, применение налоговыми органами принудительных мер исполнения обязанности по уплате налогов и сборов является неизбежным и необходимым во всех случаях неисполнения этой обязанности в установленный срок и в полном объеме.

В то же время применение мер государственного принуждения в подобных ситуациях должно быть четко и справедливо регламентировано, поскольку взыскание налогов и сборов напрямую связано с ограничением права собственности, которое гарантировано Конституцией РФ, в частности ее ст. 8 и 35.

Четкое и справедливое правовое регулирование порядка взыскания налогов и сборов, а также пеней и штрафов за их несвоевременную уплату является необходимым не только для обеспечения полного и своевременного поступления в соответствующие бюджеты налоговых доходов, но и для защиты конституционного права собственности от его произвольного нарушения со стороны фискальных органов.

Отметим, что как в научной среде, так и среди юристов-практиков высказываются различные, нередко взаимоисключающие точки зрения в отношении правомерности и целесообразности применения административного порядка взыскания налогов, сборов, пеней, штрафов, а также допустимые случаи его применения. К примеру, Д.Е. Фадеев считает, что замена судебного порядка взыскания налогов, иных обязательных платежей на взыскание указанных платежей и наложение соответствующих санкций в административном порядке для всех без исключения случаев задолженности, а не только по мелким и неоспариваемым платежам, может нарушить баланс между частными и публичными интересами в сфере отношений по взысканию налогов и иных обязательных платежей в бюджет, государственные внебюджетные фонды и применению санкций¹.

¹ Фадеев Д.Е. *Налоговые споры: от правосудия к фискальным интересам, или Чем завершится очередной этап судебно-административной реформы* // *Финансовое право*. 2005. № 7.

А.В. Сидорова полагает, что бесспорный порядок взыскания обязательных платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав налогоплательщика не противоречит требованиям Конституции РФ; необходимо законодательно закрепить норму о том, что бесспорное взыскание санкций возможно лишь с соблюдением важного условия — согласия налогоплательщика на внесудебную процедуру взыскания². Д.М. Щекин высказывает точку зрения, согласно которой возвращение в законодательство о налогах и сборах бесспорного порядка взыскания штрафов за налоговые правонарушения свидетельствует о росте карательности на уровне законодательства³.

В настоящее время порядок взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов в Российской Федерации регулируется частью первой НК РФ. Согласно п. 2 ст. 45 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном данным Кодексом. При этом порядок взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов с организаций и индивидуальных предпринимателей, установленный в ст. 46 и 47 НК РФ, существенно отличается от порядка взыскания, установленного в ст. 48 НК РФ для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Так, для взыскания налога, сбора, пени, штрафа с физического лица ст. 48 устанавливает исключительно судебный порядок. В то же время в ст. 46 и 47 НК РФ указано, что в случае неуплаты или неполной уплаты организацией или индивидуальным предпринимателем налога, сбора, пени, штрафа в установленный срок обязанность по уплате исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках. Отметим, что такое взыскание производится по решению налогового органа.

² Сидорова А.В. *Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания недоимки по обязательным платежам и санкций* // *Налоги (газета)*. 2007. № 27 // СПС «КонсультантПлюс».

³ Щекин Д.М. *Налоговые риски и тенденции развития налогового права* / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2007 // СПС «КонсультантПлюс».

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога. Взыскание в данном случае производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения подобного решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения.

Таким образом, НК РФ предусматривает административный порядок взыскания налога, сбора, пени, штрафа с организации и индивидуального предпринимателя, т.е. порядок, при котором для изъятия у налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента достаточно вынесения налоговым органом соответствующего решения без его обязательного предварительного санкционирования судом.

При рассмотрении вопроса о взыскании налогов, сборов, пеней и штрафов в административном и судебном порядках следует обратить внимание на норму ч. 3 ст. 35 Конституции РФ, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. В связи с этим на практике неоднократно поднимался вопрос о конституционности применения административного порядка взыскания указанных платежей.

Отметим, что данный вопрос неоднократно являлся предметом рассмотрения КС РФ. При этом позиции, высказанные высшей судебной инстанцией по этому вопросу, не всегда можно назвать последовательными.

Так, в Постановлении от 17.12.1996 № 20-П⁴ КС РФ отметил, что согласно ст. 8 (ч. 2) Конституции РФ в Российской Федерации признаются и защищаются

⁴ Несмотря на значительный период времени, прошедший со дня издания данного Постановления, ссылки на высказанные в нем правовые позиции содержатся и в более поздних решениях КС РФ, в частности в Определении от 04.06.2009 № 1032-О-О.

равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. К юридическим лицам, независимо от формы собственности (частной или государственной), 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.

Данная позиция КС РФ видится по меньшей мере спорной. Действительно, различие в порядке взыскания налогов в рассматриваемом случае обусловлено не формой собственности (ведь у физических и юридических лиц в данном случае может быть одна и та же форма собственности — частная). В то же время такое различие должно быть объективно обусловленным и необходимым для защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ).

Однако КС РФ в обоснование данного различия в порядке взыскания налога приводит только один аргумент: юридическое лицо, в отличие от гражданина — физического лица, имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом; гражданин же (в том числе если он является индивидуальным предпринимателем без образования юридического лица) использует свое имущество в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Данный аргумент КС РФ в пользу рассматриваемого различия не учитывает, что как в НК РФ (подп. 4



п. 5 ст. 48) и ГПК РФ (ст. 446), так и в ранее действовавших законодательных актах устанавливается запрет на взыскание с физического лица имущества, изъятие которого может быть связано с нарушением неотчуждаемых прав и свобод. Что же касается иного имущества налогоплательщика — физического лица (например, нежилой недвижимости, предметов роскоши и др.), вывод КС РФ о том, что взыскание налога в административном порядке за счет такого имущества приведет к нарушению неотчуждаемых прав и свобод, не вызывает ничего, кроме недоумения. При этом почему, по мнению КС РФ, именно взыскание налога за счет подобного иного имущества в административном порядке только с физических лиц, но не с юридических лиц, противоречит Конституции РФ, на основании указанного Постановления КС РФ определить не представляется возможным.

Кроме того, КС РФ в указанном Постановлении признал не соответствующим Конституции РФ взыскание налоговых платежей с физических лиц в бесспорном порядке, которое явилось бы, с точки зрения КС РФ, 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 властнообязывающим образом. С таким выводом КС РФ сложно согласиться, ведь не только физические лица, но и юридические лица и индивидуальные предприниматели не состоят с налоговыми органами в отношениях власти — подчинения.

Однако отсутствие характера власти — подчинения в отношениях налоговых органов и налогоплательщиков никоим образом не может означать отсутствие возможности налоговых органов действовать в этих отношениях властнообязывающим образом на основании законодательно закрепленных полномочий.

На возможности действовать подобным образом одной стороны налогового правоотношения в отношении другой стороны этого же правоотношения, когда эти стороны не состоят в отношениях власти — подчинения, основывается правовое регулирование налоговых правоотношений. Так, Н.П. Кучерявенко отмечает, что одна из основных особенностей налогового правоотношения состоит в исключительном

положении государства, когда оно выступает и организатором этих отношений, и собственником налоговых поступлений⁵.

По нашему мнению, при дальнейшем рассмотрении вопроса о конституционности применения административного порядка взыскания налогов и сборов следует учитывать одну важную особенность указанных платежей, на которую неоднократно обращал внимание и КС РФ, в том числе и в Постановлении от 17.12.1996 № 20-П⁶, а именно: 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, поскольку иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Представляется, что подобный подход к интерпретации конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги обуславливает распространение законодательного ограничения на распоряжение налогоплательщиком частью своего имущества, подлежащего уплате в казну, на правоотношения, возникающие с наступлением законодательно определенной даты уплаты налога. То есть право собственности, включающее владение, пользование и распоряжение, ограничивается законом о налоге с даты возникновения обязанности по его уплате в виде исключения права налогоплательщика на распоряжение своим имуществом по своему усмотрению. Следовательно, если у налогоплательщика отсутствует право собственности на принадлежащее ему имущество, подлежащее передаче в казну (согласно приведенной позиции КС РФ), то и противоречие ст. 35 Конституции в применении административного порядка взыскания налога и сбора (при сохранении возможности последующего судебного контроля в отношении решения налогового органа) столь явно уже не прослеживается.

С нашей точки зрения, подобное толкование конституционных установлений в равной степени применимо к взысканию налогов и сборов как с организаций и ин-

⁵ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. М., 2009. С. 166, 167.

⁶ К данной правовой позиции КС РФ неоднократно обращался и в своих более поздних решениях, например в Постановлении от 20.07.2010 № 17-П.

дивидуальных предпринимателей, так и с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Представляется, что установление различного порядка взыскания налогов и сборов с организаций, индивидуальных предпринимателей и с физических лиц, к таковым не относящихся, является скорее правом законодателя, но не его обязанностью, вытекающей из Конституции, как это было отмечено КС РФ.

Данное утверждение основывается на необходимости применения более взвешенного подхода при установлении различий в правовом регулировании прав и обязанностей налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей и налогоплательщиков — физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, и косвенно подтверждается иными правовыми позициями КС РФ, во всяком случае, когда подобные различия связаны с ограничением конституционных прав и свобод, в том числе права собственности.

В частности, в Постановлении от 22.07.2002 № 14-П КС РФ отметил, что по смыслу ст. 8 (ч. 2) Конституции РФ, согласно которой в Российской Федерации признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности, все кредиторы, будь то граждане-вкладчики, коммерческие организации или публично-правовые образования, должны иметь равные возможности при заключении мирового соглашения и выработке его условий. То есть в данном случае КС РФ при указании на равную защиту всех форм собственности указал и на равную защиту собственности граждан и коммерческих организаций, отметив недопустимость предпочтения в деле о банкротстве одной группы кредиторов перед другой (без оговорки о том, что могут быть нарушены неотчуждаемые права граждан в случае отсутствия различий в правовом регулировании прав и обязанностей граждан и организаций).

В качестве другого примера можно привести правовую позицию, высказанную КС РФ в Постановлении от 24.10.1996 № 17-П, о том, что юридические лица (объединения граждан) созданы для совместной реализации таких конституционных прав, как право сво-

бодно использовать свои способности и имущество для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ч. 1, ст. 34, Конституции РФ) и право иметь в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться имуществом как единолично, так и совместно с другими лицами (ч. 2, ст. 35, Конституции РФ). Следовательно, на данные объединения граждан в качестве субъектов названных прав в полной мере распространяется требование ст. 57 Конституции о недопустимости придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков⁷.

Следует отметить, что практика взыскания налогов и сборов в административном порядке применяется во многих странах мира, например в Германии, Индонезии⁸, Беларуси, Словакии и др.⁹

Теперь рассмотрим подробнее вопрос о взыскании в административном порядке пеней и штрафов за несвоевременную уплату налогов и сборов. В Постановлении от 17.12.1996 № 20-П КС РФ отметил, что взыскание с налогоплательщика пеней в бесспорном (административном) порядке вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона (что, по нашему мнению, в равной степени может быть распространено и на взыскание пеней с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями), так как пеня не носит карательного характера и является компенсацией потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога.

В то же время в отношении взыскания штрафов в бесспорном (административном) порядке в Постановлении от 17.12.1996 № 20-П указано, что штраф за неуплату налога носит не восстановительный, а карательный характер и является наказанием за налоговое правонарушение, т.е. за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности.

⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 № 17-П.

⁸ Кучеров И.И. *Налоговое право зарубежных стран. М., 2003. С. 250—253.*

⁹ *Налоговое право стран Восточной Европы / отв. ред. М.В. Карасева, Д.М. Щекин. М., 2009. С. 63, 229—231.*



При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как сам факт совершения подобного 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 ст. 45 и 46 (ч. 1 и 2) Конституции РФ, может быть в установленном порядке обжаловано юридическим лицом в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. В случае обжалования взыскание штрафа не может производиться в бесспорном порядке, а должно быть приостановлено до вынесения судом решения по жалобе налогоплательщика.

Из приведенной правовой позиции КС РФ некоторые авторы делают вывод о том, что таким образом КС РФ признал неконституционность положений тех законов, которые предусматривают наделение государственных органов полномочиями бесспорного взыскания штрафных санкций¹⁰. Не останавливаясь на том, что суды тоже являются государственными органами, в рассматриваемом случае представляется необходимым отметить, что в Постановлении от 17.12.1996 № 20-П КС РФ указал на недопустимость взыскания с налогоплательщика в бесспорном порядке штрафа, если налогоплательщик не согласен с решением о наложении штрафа и подал на него жалобу (до вынесения судом решения по жалобе налогоплательщика).

Таким образом, КС РФ не исключил возможность взыскания в административном порядке штрафа с налогоплательщика, если налогоплательщик согласен с решением, вынесенным органом исполнительной власти, и не обжалует его в установленном порядке.

Данная позиция КС РФ представляется куда более обоснованной и взвешенной, чем предыдущая, как с точки зрения обеспечения необходимой защиты права собственности налогоплательщиков, так и с точки зрения обеспечения исполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги. Дело в том, что в случаях, когда в процессе принятия налоговым органом решения о привлечении

налогоплательщика к налоговой ответственности доказанность и обоснованность выводов налогового органа становится очевидной не только должностному лицу, принимающему решение, но и самому налогоплательщику, применение судебного порядка взыскания штрафа может привести к увеличению не только срока задержки поступления в бюджет сумм налога, сбора, пени и штрафа¹¹, но и взыскиваемых сумм с самого налогоплательщика (например, в части судебных расходов, пени).

В отношении же взыскания с налогоплательщика — организации и индивидуального предпринимателя налога, сбора, пени и штрафа в административном порядке необходимо отметить следующее. Во-первых, сам КС РФ в своих более поздних решениях (например, в Определении от 04.06.2009 № 1032-О-О) указал, что позиция, приведенная в Постановлении КС РФ от 17.12.1996 № 20-П, не может распространяться на законодательство о налогах и сборах механически, без учета всей совокупности правовых гарантий, предусмотренных для налогоплательщиков. КС РФ отметил, что право на судебную защиту в налоговых правоотношениях может быть реализовано не только путем установления правил о взыскании подлежащих уплате сумм исключительно на основании судебного решения, но и путем обеспечения возможности обжалования в суд действий и решений налогового органа, как это реализовано в НК РФ. Таким образом, указывая на невозможность механического распространения на законодательство о налогах и сборах ранее высказанной им позиции, КС РФ фактически эту позицию поставил под сомнение, установив, что при взыскании с индивидуального предпринимателя как налога, сбора, пени, так и штрафа, в принципе допустим и последующий судебный контроль, а не только предварительный.

Во-вторых, НК РФ (п. 2 ст. 45) уже содержит ряд ограничений по применению административного порядка взыскания налогов с организаций и индивидуальных

¹⁰ Сидорова А.В. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания недоимки по обязательным платежам и санкций // *Налоги (газета)*. 2007. № 27 // СПС «Консультант-Плюс».

¹¹ Согласно ст. 101 НК РФ в решении налогового органа по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки в случае вынесения данного решения не в пользу налогоплательщика указывается не только штраф, но и размер выявленной недоимки и соответствующих пеней. Впоследствии данное решение является основой направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, пени и штрафа.

предпринимателей. Взыскание налога в судебном порядке производится:

- 1) с организации, которой открыт лицевой счет;
- 2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);
- 3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной данным налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

В рамках рассматриваемой статьи наиболее интересным представляется последнее из приведенных оснований. По всей видимости, именно в указанных в нем случаях и происходит возникновение разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом, которые следует разрешать не иначе как в судебном порядке. В этой части НК РФ предусматривает обязательный предварительный судебный контроль над принятым налоговым органом решением.

Однако формулировку подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ сложно признать совершенной, на что справедливо указывают некоторые авторы¹². Учитывая ранее сделанные выводы, а также приведенные позиции КС РФ, представляется целесообразным внесение изменения в п. 2 ст. 45 НК РФ в части указания на то, что взыскание налога, сбора, пени и штрафа осуществляется в судебном порядке, если организация или индивидуальный предприниматель обратились в суд с жалобой на соответствующее решение налогового органа в установленный НК РФ срок.

Вместо заключения отметим, что наличие действенных механизмов защиты права собственности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов от его неправомерного ограничения, в том числе и со стороны фискальных органов, является необходимым институтом любого правового государства. Однако наличие обязательного судебного порядка рассмотрения решений налоговых органов о взыскании налогов, сборов, пеней и штрафов далеко не всегда может означать, что такая защита в полной мере обеспечена. Представляется, что одним из механизмов защиты права собственности в налоговых правоотношениях должны стать совершенствование работы налоговых органов, повышение качества их работы и принимаемых ими решений, совершенствование процедур досудебного урегулирования налоговых споров, повышение требований к квалификации и мотивации к труду сотрудников налоговых органов, создание механизма ответственности сотрудников налоговых органов за подготовку некачественных решений, отменяемых впоследствии в судебном порядке, чтобы в конечном счете отмена решения налогового органа в судебном порядке стала исключением из общего правила и не воспринималась как нечто совершенно естественное. По нашему мнению, работа в этом направлении способна создать реальные гарантии защиты права собственности в налоговых правоотношениях.

¹² Ялбулганов А.А., Кинбурская В.А. Судебный порядок взыскания налоговой санкции // Закон. 2007. № 9 // СПС «КонсультантПлюс».