

по делу о проверке конституционности пункта 1 и абзаца первого пункта 3 статьи 75, абзаца первого пункта 1, абзаца первого пункта 2, пункта 3 и абзаца первого пункта 5 статьи 100, пунктов 1 и 7, абзаца первого пункта 8 и пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Научно-производственное предприятие КлАСС"

Постановление · № 20-П · от 13.05.2025 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 1 и абзаца первого пункта 3 статьи 75, абзаца первого пункта 1, абзаца первого пункта 2, пункта 3 и абзаца первого пункта 5 статьи 100, пунктов 1 и 7, абзаца первого пункта 8 и пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Научно-производственное предприятие КлАСС"

город Санкт-Петербург 13 мая 2025 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Л.М.Жарковой, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, М.Б.Лобова, Н.В.Мельникова, В.А.Сивицкого, руководствуясь статьей 125 (пункт "а" части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47 1, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности пункта 1 и абзаца первого пункта 3 статьи 75, абзаца первого пункта 1, абзаца первого пункта 2, пункта 3 и абзаца первого пункта 5 статьи 100, пунктов 1 и 7, абзаца первого пункта 8 и пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации .

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба акционерного общества "Научно-производственное предприятие КлАСС". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика А.Н.Кокотова, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Акционерное общество "Научно-производственное предприятие КлАСС" (далее также - АО НПП "КлАСС", предприятие) оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации :

статьи 75 о том, что пеней признается установленная данной статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен уплатить в бюджетную систему Российской Федерации в случае неисполнения обязанности по уплате причитающихся сумм налогов в установленные законодательством о налогах и сборах сроки (пункт 1); пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов начиная со дня возникновения недоимки

по день (включительно) исполнения совокупной обязанности по уплате налогов (абзац первый пункта 3);

статьи 100, устанавливающей, что по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки (абзац первый пункта 1); акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем) (абзац первый пункта 2); в акте налоговой проверки в числе прочих сведений указываются дата акта налоговой проверки и данные о лицах, проводивших проверку (пункт 3); акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено данным пунктом (абзац первый пункта 5);

статьи 101, которая определяет: порядок и сроки принятия решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, в том числе полученных при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (пункт 1); виды решений, которые могут быть приняты руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки (пункт 7); последствия несоблюдения должностными лицами налоговых органов установленных Налоговым кодексом Российской Федерации требований, в том числе нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (пункт 14).

Заявитель также оспаривает конституционность абзаца первого пункта 8 статьи 101 данного Кодекса, а фактически - исходя из доводов жалобы и вынесенных в отношении него решений - абзаца второго указанного пункта, определяющего содержание решения налогового органа об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

1.1. Решением Арбитражного суда города Москвы от 12 июля 2023 года, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16 декабря 2023 года и Арбитражного суда Московского округа от 21 марта 2024 года, АО НПП "КлАСС" отказано в удовлетворении требования о признании недействительным решения налогового органа об отказе в привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого по итогам выездной налоговой проверки. Оспариваемым решением налогового органа предприятию были начислены суммы налогов и пени за 2014 и 2015 годы, основанием для чего послужил установленный в результате этой проверки факт создания формального документооборота между заявителем и одним из его контрагентов в целях получения необоснованной налоговой выгоды. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации отказано в передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам этого суда.

Как установлено судами, послужившее основанием для проведения выездной налоговой проверки в отношении заявителя решение принято 26 декабря 2016 года, справка о проведенной выездной налоговой проверке составлена 25 декабря 2017 года, акт налоговой проверки составлен 26 февраля 2018 года, однако вручен заявителю лишь 12 августа 2021 года, решение же по результатам налоговой проверки принято 15 июня 2022 года и вручено заявителю 22 июня 2022 года. При этом проведение проверки приостанавливалось, продлевались сроки рассмотрения ее материалов, в том числе с учетом направляемых налогоплательщиком возражений на акт проверки.

Отказывая в удовлетворении требований АО НПП "КлАСС", суды отметили, в частности, что само по себе несоблюдение налоговым органом установленного законом пятидневного срока вручения налогоплательщику акта налоговой проверки с даты составления этого акта не является существенным нарушением процедуры рассмотрения материалов проверки, не возлагает на

заявителя каких-либо не предусмотренных налоговым законодательством обязанностей, не создает препятствий в осуществлении им предпринимательской и иной экономической деятельности, а также не является безусловным основанием для признания решения налогового органа недействительным.

В связи с этим суды также пришли к выводу об обоснованности начисления заявителю пени за весь период просрочки уплаты налогов, поскольку в силу положений статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации исчисление пени связывается с моментом образования налоговой недоимки и датой ее погашения, а не с действиями либо бездействием должностных лиц налоговых органов при оформлении результатов налоговой проверки; в свою очередь, заявитель не воспользовался правом своевременно уплатить недоимку по налогам и тем самым прекратить начисление пеней. По утверждению заявителя, позднее он уплатил всю сумму выявленной по результатам выездной налоговой проверки налоговой недоимки и начисленных ему пеней.

Предприятие просит признать оспариваемые законоположения противоречащими статьям 1 (часть 1), 6 (часть 2), 8, 15 (части 1 и 2), 17 (часть 1), 18, 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35, 50 (часть 2), 55 и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку они позволяют начислить налогоплательщику пени за период незаконного бездействия налогового органа, выразившегося в нарушении им срока вручения проверяемому лицу (его представителю) акта выездной налоговой проверки.

1.2. В соответствии со статьями 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации принимает к рассмотрению жалобу юридического лица на нарушение его конституционных прав и свобод нормативным актом, если придет к выводу, что имеются признаки нарушения прав и свобод в результате применения этого акта в деле с его участием, при разрешении которого исчерпаны все другие внутригосударственные средства судебной защиты, а также имеется неопределенность в вопросе о том, соответствует ли оспариваемый акт Конституции Российской Федерации; при этом Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, не будучи связанным основаниями и доводами жалобы.

Таким образом, пункт 1 и абзац первый пункта 3 статьи 75, абзац первый пункта 1, абзац первый пункта 2, пункт 3 и абзац первый пункта 5 статьи 100, пункты 1 и 7, абзац второй пункта 8 и пункт 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации выступают предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой на их основании вышестоящим налоговым органом или судом по заявлению налогоплательщика разрешается вопрос о признании недействительным и подлежащим отмене принятого по результатам выездной налоговой проверки решения налогового органа в части начисления пени за весь период со дня возникновения недоимки по день исполнения обязанности по уплате налога в случае несоблюдения налоговым органом установленного законом срока вручения налогоплательщику акта проверки.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что, учитывая природу налога как законного изъятия части имущества, вытекающую 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 (постановления от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 14 июля 2005 года № 9-П, от 31 марта 2022 года № 13-П, от 31 мая 2023 года № 28-П и др.).

С учетом этого в силу конституционного принципа верховенства права, а также требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 4 (часть 2), 15 (части 1 и 2) и 18 Конституции Российской Федерации механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и

сборов и одновременно правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, которая нуждается в законодательной основе; при этом установление такого обеспечительного механизма относится к полномочиям законодателя. Именно связанностью налоговых органов законом обусловлено детальное регулирование соответствующих отношений (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2003 года № 12-П).

Исходя из этого федеральное законодательство, устанавливающее общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации (статья 72, пункт "и" части 1, Конституции Российской Федерации), призвано создать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, в том числе определить систему налоговых органов, их задачи, функции, формы и методы деятельности, порядок проверки правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2023 года № 41-П).

Во всяком случае в налоговых правоотношениях должна обеспечиваться определенность, создающая предпосылки к законному и справедливому налогообложению, соответствующему правомерным ожиданиям субъектов этих правоотношений, в том числе в части соблюдения уполномоченными органами действующего законодательства в ходе налогового контроля, что позволяет налогоплательщикам исполнить свою конституционную обязанность, уплачивая налоги в законном, разумно предсказуемом размере, и гарантирует обусловленную требованиями Конституции Российской Федерации защиту от произвольных правоприменительных решений (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 года № 14-П , от 17 марта 2009 года № 5-П , от 5 июля 2016 года № 15-П и др.).

При этом, как следует из неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации правовых позиций, осуществление налоговыми органами мероприятий налогового контроля и оформление их результатов не должно сопровождаться превышением налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий, включая их временные пределы, либо использованием этих полномочий вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, поскольку иное расходилось бы 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) (Постановление от 16 июля 2004 года № 14-П ; Определение от 7 апреля 2022 года № 821-О и др.).

3. Устанавливая систему налогов и сборов в Налоговом кодексе Российской Федерации , федеральный законодатель предусмотрел пеню как один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов (статья 75).

В силу указанной нормы пеней признается установленная данной статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен уплатить в бюджетную систему Российской Федерации в случае неисполнения обязанности по уплате причитающихся сумм налогов в установленные законодательством о налогах и сборах сроки (пункт 1); сумма соответствующих пеней уплачивается дополнительно к причитающимся к уплате суммам налога независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах (пункт 2); пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов начиная со дня возникновения недоимки по день (включительно) исполнения совокупной обязанности по уплате налогов (абзац первый пункта 3); пеня за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов определяется в процентах от суммы недоимки (абзац первый пункта 4).

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, пеня призвана не только обеспечить исполнение обязанностей налогоплательщиком, но и компенсировать ущерб, понесенный государством в связи с недополучением казной платежей со стороны

налогоплательщика. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь казны в результате недополучения налоговых сумм в срок. В системе действующего налогового законодательства обязанность по своевременной уплате налога в установленном законом размере, как и ответственность за ее неисполнение, возложена именно на налогоплательщика, который в том числе обязан в полной мере компенсировать нанесенный им ущерб несвоевременной уплатой налогов путем уплаты пени за каждый день просрочки. Уплата пени связывается с днем возникновения недоимки по налогу, и пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения соответствующей обязанности налогоплательщиком по день ее исполнения (Постановление от 17 декабря 1996 года № 20-П ; определения от 28 мая 2020 года № 1115-О, от 28 марта 2024 года № 603-О, от 25 июня 2024 года № 1726-О и др.).

Именно налогоплательщик, чьи неправомерные действия фактически послужили причиной несвоевременной уплаты налога, выявленной в ходе контрольных мероприятий налоговым органом, обязан уплатить пени в установленном законом размере. При этом противоправность неуплаты налогов таким лицом в итоге подтверждается в установленной законом процедуре, предполагающей в том числе судебный контроль за действиями и решениями налогового органа, притом что денежные средства в размере налоговой задолженности, причитающиеся к уплате в бюджет, до момента их взыскания используются таким налогоплательщиком по его усмотрению в собственных интересах.

В то же время Налоговый кодекс Российской Федерации позволяет учесть поведение налогоплательщика в рамках налоговых правоотношений, в том числе характер совершенного налогового правонарушения (умысел или неосторожность), создание препятствий в проведении налоговым органом контрольных мероприятий, самостоятельную корректировку налогоплательщиком налоговой базы и суммы налога, внесение денежных средств в счет уплаты налогов на момент принятия решения налоговым органом, выполнение им письменных разъяснений уполномоченного органа и т.п., что влияет в том числе на освобождение налогоплательщика от начисления пени или от налоговой ответственности (статьи 75 и 111).

4. В качестве элемента правового механизма, предусмотренного Налоговым кодексом Российской Федерации , обеспечивающего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, выступает и система мер налогового контроля, которым признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах (пункт 1 статьи 82). Одним из полномочий налоговых органов в рамках налогового контроля является проведение их должностными лицами в отношении налогоплательщика налоговой проверки.

Порядок и сроки проведения налоговых проверок (камеральных и выездных) регламентированы положениями главы 14 Налогового кодекса Российской Федерации , посвященными налоговому контролю, в частности статьями 88 и 89. Так, согласно статье 89 данного Кодекса выездная налоговая проверка, предметом которой, если иное не предусмотрено названной главой, является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (пункты 1 и 4). Выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев; указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев; основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (пункт 6 той же статьи). При этом в силу пункта 8 данной статьи срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Оформление результатов налоговой проверки осуществляется в соответствии со статьей 100 Налогового кодекса Российской Федерации : по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки (абзац первый пункта 1). Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено этим пунктом (абзац первый пункта 5). Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям; при этом лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений (абзац первый пункта 6). Впоследствии руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, рассматривает ее материалы в порядке, определенном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации . В соответствии с ее положениями в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в абзаце первом пункта 6 статьи 100 данного Кодекса , принимается решение о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика, в отношении которого проводилась проверка, к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля; срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц (пункты 1 и 7).

В случае принятия решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля применяются специальные правила статьи 101 данного Кодекса , касающиеся проведения указанных мероприятий и рассмотрения составляемого по их итогам дополнения к акту налоговой проверки с учетом предусмотренных налоговым законодательством сроков (абзац второй пункта 1, пункты 6 - 6 2).

В свою очередь, последующая процедура взыскания задолженности за счет денежных средств (драгоценных металлов) на счетах в банках, электронных денежных средств и цифровых рублей на счетах цифрового рубля, а также за счет иного имущества налогоплательщика получила детальную регламентацию в Налоговом кодексе Российской Федерации , в том числе в части обязательных для соблюдения налоговым органом сроков (статьи 46, 47, 69 и 70).

5. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что детальная регламентация порядка и сроков проведения мероприятий налогового контроля и оформления их результатов, в том числе положениями статей 100 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации , направленная на регулирование отношений между налоговым органом и проверяемым налогоплательщиком, обеспечивает возможность защиты налогоплательщиком своих прав в рамках этих мероприятий; гарантиями прав налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля выступают, в частности, обязательность отражения в акте налоговой проверки всех необходимых сведений относительно ее содержания, в том числе о проводивших ее лицах, обязательное вручение акта проверяемому лицу в пределах срока проведения контрольных мероприятий, обязательные для налогового органа сроки рассмотрения и принятия решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки (определения от 27 декабря 2022 года № 3239-О, от 30 января 2024 года № 39-О и др.).

Соблюдение государственными органами в налоговых правоотношениях временных пределов их

принудительных полномочий обусловлено в особенности тем, что с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных данных, связанных с выявлением недоимки и налогового правонарушения; закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации соответствующих сроков преследует цель, с одной стороны, гарантирования прав налогоплательщика, а с другой - установления пределов допускаемого законом ограничения его прав налоговыми органами (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 года № 9-П, от 14 июля 2023 года № 41-П, от 25 октября 2024 года № 48-П; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 февраля 2007 года № 381-О-П).

В частности, в целях гарантирования прав налогоплательщиков статья 101 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает в пункте 14, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных данным Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (абзац первый). В силу указанного пункта основанием для отмены решения является нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки; к таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения (абзац второй). Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться и иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения (абзац третий).

Следовательно, по своему буквальному содержанию пункт 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, как не содержащий исчерпывающего перечня оснований для отмены вышестоящим органом или судом решения налогового органа, направлен на защиту прав налогоплательщиков, а не на их ограничение, на что неоднократно обращалось внимание Конституционным Судом Российской Федерации (определения от 19 июля 2016 года № 1485-О, от 18 июля 2024 года № 1796-О, от 29 октября 2024 года № 2648-О и др.). При этом упоминание законодателем в данном законоположении отдельных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, в частности обеспечения участия в ней проверяемого лица, в качестве существенных направлено на установление безусловных оснований для отмены решения налогового органа. В этой связи в пункте 73 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля является самостоятельным, безусловным основанием признания решения налогового органа, принятого на основании статьи 101 или статьи 101 4 Налогового кодекса Российской Федерации, недействительным. Соответственно, отмена решения налогового органа в связи с нарушением должностными лицами этого органа иных требований налогового законодательства возможна только тогда, когда исходя из обстоятельств конкретного дела установлена существенность таких нарушений.

Следовательно, само по себе несоблюдение налоговым органом сроков проведения налоговой проверки или рассмотрения ее материалов не препятствует ему в принятии того или иного итогового решения и заведомо не предрешает его законности в целом, что не позволяет признать такое процессуальное нарушение в качестве безусловного основания для отмены итогового решения налогового органа по смыслу пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 апреля 2017 года № 790-О).

Однако превышение указанных сроков при определенных обстоятельствах может приобретать характер существенного нарушения и, соответственно, признаваться основанием для отмены принятого налоговым органом решения, в частности в тех случаях, когда такое нарушение должностными лицами установленных требований имеет, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, значительные фискальные последствия и приводит к избыточному или не ограниченному по продолжительности применению мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков (Постановление от 16 июля 2004 года № 14-П и др.).

С таким подходом федерального законодателя согласуются и разъяснения Пленума Верховного Суда Российской Федерации, данные им в постановлении от 28 июня 2022 года № 21 "О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации", имеющие общий характер для различных видов государственного контроля. Согласно пункту 19 данного постановления, если конкретные нарушения, связанные с несоблюдением порядка принятия решения, невыполнением требований к форме и содержанию решения, определены законом как существенные (грубые), сам факт наличия этих нарушений является достаточным для вывода о его незаконности (при этом в качестве нормы, устанавливающей подобные требования, в постановлении упомянут пункт 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации). Иные требования к порядку принятия решения, совершения оспариваемого действия также подлежат проверке судом на предмет их соблюдения, и, если допущенные нарушения являются существенными для административного истца (заявителя) и влияют на исход дела, они могут служить основанием для вывода о незаконности такого решения или действия.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает сроки принятия налоговым органом решения о взыскании сумм налоговой задолженности за счет, в частности, денежных средств на счетах налогоплательщика в банках во внесудебном порядке и сроки обращения в суд с заявлением о взыскании такой задолженности в судебном порядке (статья 46), сроки принятия налоговым органом постановления о взыскании налоговой задолженности за счет иного имущества налогоплательщика во внесудебном порядке, а также сроки обращения в суд с заявлением о взыскании задолженности за счет такого имущества в судебном порядке (статья 47).

Кроме того, данным Кодексом установлен специальный порядок признания безнадежной к взысканию задолженности, числящейся за налогоплательщиком, погашение и (или) взыскание которой оказались невозможными, предполагающий, в частности, принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания задолженности в связи с истечением установленного срока ее взыскания, в том числе вынесение им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании задолженности (подпункт 4 пункта 1 статьи 59).

При этом, как следует из правоприменительной практики, нарушение налоговым органом сроков взыскания сумм налоговой задолженности и, соответственно, пени может быть обусловлено несоблюдением им сроков проведения мероприятий налогового контроля. В частности, суды указывают на утрату налоговым органом права на принудительное взыскание задолженности как в бесспорном, так и в судебном порядке в случае превышения из-за допущенных им нарушений совокупности сроков совершения определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля и оформления их результатов (пункт 31 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"; пункт 11 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20 декабря 2016 года).

Утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания задолженности как в

бесспорном, так и в судебном порядке из-за длительного невручения налогоплательщику акта выездной налоговой проверки уже сама по себе свидетельствует о чрезмерном превышении допустимой продолжительности соответствующих контрольных мероприятий и о существенности названного нарушения. Вывод об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания недоимки и пени может быть сделан в процедуре судебного оспаривания налогоплательщиком действий (бездействия) налогового органа и решений, принятых им при проведении выездной налоговой проверки. Поэтому в таком случае отсутствует необходимость признания судом в отдельном производстве в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации налоговой задолженности безнадежной к взысканию в связи с истечением установленного срока ее взыскания.

Поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации включает в понятие задолженности по уплате налогов, помимо суммы недоимки, также пени, штрафы, проценты и суммы налогов, подлежащих возврату в бюджетную систему в установленных случаях (пункт 2 статьи 11), и не предполагает возможности начисления пеней на суммы тех налогов, право на взыскание которых налоговым органом утрачено, то и пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы налога (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 17 февраля 2015 года № 422-О и от 25 июня 2024 года № 1740-О). В свою очередь, обязанность налогоплательщика исполнить решение налогового органа путем погашения налоговой задолженности прекращается в случае признания вышестоящим налоговым органом или судом указанного решения недействительным, в том числе в связи с установлением судом утраты возможности принудительного взыскания выявленной в ходе контрольных мероприятий налоговой задолженности.

7. Таким образом, пункт 1 и абзац первый пункта 3 статьи 75, абзац первый пункта 1, абзац первый пункта 2, пункт 3 и абзац первый пункта 5 статьи 100, пункты 1 и 7, абзац второй пункта 8 и пункт 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку - притом что пеня, установленная федеральным законодателем как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения соответствующей обязанности плательщиком по день ее исполнения - по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они предполагают, что основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности уплаты пени может являться отмена вышестоящим налоговым органом или судом принятого по результатам выездной налоговой проверки решения налогового органа в связи с несоблюдением срока вручения налогоплательщику акта проверки, если оно признано существенным нарушением требований налогового законодательства, о чем во всяком случае свидетельствует установленная в рамках рассмотрения заявления об отмене решения налогового органа утрата им возможности принудительного взыскания налоговой задолженности (в том числе в части пени) вследствие такого нарушения.

Придание данным законоположениям иного значения расходилось бы с конституционными принципами справедливости, равенства и соразмерности в области налоговых правоотношений, вступая в противоречие со статьями 19 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации.

Поскольку защита прав налогоплательщика в связи с нарушением налоговым органом срока вручения акта налоговой проверки могла быть обеспечена иным способом, чем тот, о применении которого заявитель ставил вопрос в конкретном деле, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь пунктом 10 1 части первой статьи 75 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", приходит к выводу об отсутствии оснований для пересмотра правоприменительных решений, вынесенных в отношении заявителя.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47 1, 71, 72, 74, 75, 78, 79 и 100 Федерального

конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" , Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать пункт 1 и абзац первый пункта 3 статьи 75, абзац первый пункта 1, абзац первый пункта 2, пункт 3 и абзац первый пункта 5 статьи 100, пункты 1 и 7, абзац второй пункта 8 и пункт 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку - притом что пеня, установленная федеральным законодателем как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения соответствующей обязанности плательщиком по день ее исполнения - по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они предполагают, что основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности уплаты пени может являться отмена вышестоящим налоговым органом или судом принятого по результатам выездной налоговой проверки решения налогового органа в связи с несоблюдением срока вручения налогоплательщику акта проверки, если оно признано существенным нарушением требований налогового законодательства, о чем во всяком случае свидетельствует установленная в рамках рассмотрения заявления об отмене решения налогового органа утрата им возможности принудительного взыскания налоговой задолженности (в том числе в части пени) вследствие такого нарушения.

2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл пункта 1 и абзаца первого пункта 3 статьи 75, абзаца первого пункта 1, абзаца первого пункта 2, пункта 3 и абзаца первого пункта 5 статьи 100, пунктов 1 и 7, абзаца второго пункта 8 и пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

3. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

4. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и на "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru).

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 20-П