



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности абзаца второго пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Республики Карелия

город Санкт-Петербург

25 октября 2024 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, М.Б.Лобова, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, В.А.Сивицкого,

руководствуясь статьей 125 (пункт «б» части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3¹ части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47¹, 74, 86, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности абзаца второго пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явился запрос Верховного Суда Республики Карелия. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли

Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика С.М.Казанцева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Согласно абзацу второму пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей на момент обращения Верховного Суда Республики Карелия с запросом в Конституционный Суд Российской Федерации и принятия запроса к рассмотрению, административное исковое заявление о взыскании задолженности за счет имущества физического лица может быть предъявлено налоговым органом в порядке административного судопроизводства не позднее шести месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа. Федеральным законом от 8 августа 2024 года № 259-ФЗ в качестве определений, со дня вынесения которых отсчитывается срок на подачу данного заявления, были дополнительно указаны определения об отказе в принятии заявления о вынесении судебного приказа и о повороте исполнения судебного приказа, если на момент вынесения судом определения об отмене судебного приказа задолженность была погашена. Однако это изменение не меняет существа оспариваемого законоположения в той части, в которой оно оспаривается в связи с применением в конкретном деле.

В производстве судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Карелия находится дело по апелляционной жалобе гражданки К. на решение Петрозаводского городского суда от 26 октября 2023 года по административному исковому заявлению УФНС России по Республике Карелия о взыскании с нее задолженности по пеням в размере 75 611,16 рублей.

1 апреля 2022 года налоговый орган направил К. требование в срок до 5 мая того же года уплатить задолженность по суммам пени, начисленным на недоимку по налогу на доходы физических лиц за 2011 год, транспортному налогу за 2014 и 2017–2019 годы, земельному налогу за 2014–2020 годы и страховым взносам за 2020 и 2021 годы. Судебным приказом мирового судьи от 20 сентября 2022 года данная задолженность с нее взыскана, но ею поданы возражения относительно его исполнения, и 28 апреля 2023 года судебный приказ отменен. В связи с этим налоговый орган обратился в суд с требованием о взыскании задолженности. Указанным решением городского суда иск удовлетворен.

Петрозаводский городской суд отметил, что, согласно позиции Третьего кассационного суда общей юрисдикции, изложенной в определении от 22 июня 2022 года по делу № 88а-11218/2022, при рассмотрении вопроса о взыскании обязательных платежей и санкций в исковом производстве после отмены судебного приказа мирового судьи правовое значение для исчисления срока обращения в суд с административным иском заявлением в порядке главы 32 КАС Российской Федерации имеет дата вынесения определения об отмене судебного приказа. Поэтому, по мнению Петрозаводского городского суда, поскольку иск подан в пределах шести месяцев после вынесения определения об отмене судебного приказа, налоговым органом не пропущен срок на обращение за судебным взысканием, предусмотренный абзацем вторым пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации.

К., не согласившись с решением суда первой инстанции, обратилась с апелляционной жалобой в Верховный Суд Республики Карелия, ссылаясь в обоснование своей позиции на то, что налоговый орган, подав заявление о вынесении судебного приказа только 14 сентября 2022 года, пропустил шестимесячный срок на обращение за судебным взысканием определенной части налоговой задолженности, исчисляемый с момента истечения срока исполнения налогоплательщиком требований об уплате задолженности.

Придя к выводу о наличии неопределенности в вопросе о соответствии Конституции Российской Федерации законоположения, подлежащего применению в рассматриваемом им деле, Верховный Суд Республики Карелия определением от 29 февраля 2024 года приостановил производство по делу и направил запрос в Конституционный Суд Российской Федерации.

По мнению Верховного Суда Республики Карелия, абзац второй пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации (в действующей редакции, введенной Федеральным законом от 14 июля 2022 года № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации») противоречит статьям 19 и 57 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой по смыслу, придаваемому этой норме правоприменительной практикой, позволяет не учитывать (в рамках рассмотрения требования налогового органа о взыскании обязательных платежей в порядке искового производства) нарушение налоговым органом срока на обращение в суд с заявлением о вынесении судебного приказа, если он был отменен на основании возражений налогоплательщика относительно его исполнения. Как указано в запросе, такое толкование оспариваемого законоположения продиктовано действующей судебной практикой, в частности отраженной в определении Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 22 июня 2022 года по делу № 88а-11218/2022, которая исходит из возможности проверки соблюдения налоговым органом срока на обращение за выдачей судебного приказа лишь в рамках его кассационного обжалования; в порядке же искового производства по требованию о взыскании задолженности после отмены приказа такая проверка осуществляться не может.

В связи с этим, как полагает заявитель, абзац второй пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации ставит налогоплательщиков, воспользовавшихся правом на подачу возражений относительно исполнения судебного приказа, в неравные условия с теми, кто реализовал право на его

кассационное обжалование, что свидетельствует о нарушении конституционного принципа равенства всех перед законом и судом.

Таким образом, с учетом предписаний статей 36, 74, 101 и 102 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» абзац второй пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку на его основании решается вопрос о соблюдении налоговым органом срока на обращение в суд с заявлением о вынесении судебного приказа о взыскании налоговой задолженности в случае, если он был отменен в связи с подачей налогоплательщиком возражений относительно его исполнения.

2. Закрепленная статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти, пониманием налогов в качестве элемента финансовой основы деятельности государства. Тем самым предполагается, что налоговые правоотношения основаны на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, а соответствующие органы публичной власти наделены правомочием путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 14 июля 2005 года № 9-П и др.).

Вместе с тем, как указал Конституционный Суд Российской Федерации, возможность применения неблагоприятных последствий в отношении лица в его взаимоотношениях с государством по поводу исполнения налоговых обязательств должна обуславливаться наличием конкретных сроков, в течение которых такие последствия могут наступить.

Целью введения сроков давности является как обеспечение эффективности реализации публичных функций, стабильности правопорядка и рациональной организации деятельности правоприменителей, так и сохранение устойчивости правовых отношений и гарантирование конституционных прав лица, в отношении которого могут наступить негативные последствия (Постановление от 24 марта 2017 года № 9-П).

В налоговых правоотношениях важность соблюдения государственными органами временных пределов их принудительных полномочий обусловлена 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 (Постановление от 14 июля 2005 года № 9-П и Определение от 8 февраля 2007 года № 381-О-П). Не предполагает налоговое законодательство и возможности начисления пеней на суммы тех налогов, право на взыскание которых налоговым органом утрачено; пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы налога (определения от 17 февраля 2015 года № 422-О и от 25 июня 2024 года № 1740-О).

3. Федеральный законодатель предусмотрел для взыскания налоговой задолженности с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, судебный порядок взыскания. Тем самым, по смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, законодателем обеспечивается защита прав личности посредством предварительного судебного контроля процедуры взыскания налоговой задолженности (Постановление от 17 декабря 1996 года № 20-П; определения от 15 января 2009 года № 242-О-П и от 4 июня 2009 года № 1032-О-О). Вместе с тем приемлемость конкретного порядка взыскания задолженности с физических лиц должна оцениваться с учетом всей совокупности правовых гарантий, предусмотренных для налогоплательщиков. Законодатель, устанавливая такой порядок, обладает

широкими дискреционными полномочиями, если при этом не допускается умаления конституционных гарантий права собственности и гарантий государственной, в том числе судебной, защиты прав и свобод человека и гражданина (Постановление от 23 июня 2022 года № 26-П и Определение от 11 февраля 2021 года № 180-О-Р).

Действующий порядок взыскания налоговой задолженности с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, предполагает, что по общему правилу реализации полномочий налогового органа по судебному взысканию налоговой задолженности предшествует выставление налогоплательщику требования о ее уплате (пункт 3 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации). В связи с этим при рассмотрении настоящего дела необходимо учитывать, что нормативная регламентация направления и исполнения требования об уплате налоговой задолженности подверглась определенным изменениям с введением Федеральным законом от 14 июля 2022 года № 263-ФЗ институтов «единого налогового плательщика» и «единого налогового счета».

До вступления в силу названного Федерального закона Налоговый кодекс Российской Федерации закреплял, что требование об уплате налога подлежит направлению налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки, а требование об уплате задолженности по пеням – не позднее одного года со дня уплаты недоимки либо со дня, когда сумма пеней превысила 3000 рублей (пункт 1 статьи 70); требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты его получения (пункт 4 статьи 69), а максимальный срок, по истечении которого направленное требование считалось полученным налогоплательщиком, составлял шесть дней (пункт 6 статьи 69). Соответственно, налоговое законодательство исходило из самостоятельности требований об уплате недоимки и начисленных пеней.

Нововведения, связанные с единым налоговым счетом и единым налоговым платежом, предусмотрели, что недоимка и пени учитываются совместно на едином налоговом счете налогоплательщика и формируют его

совокупную налоговую обязанность; если денежное выражение данной обязанности больше суммы внесенных для ее погашения денежных средств, образуется отрицательное сальдо единого налогового счета, в связи с которым и направляется требование об уплате задолженности (пункты 3 и 6 статьи 11³ и пункт 1 статьи 70 Налогового кодекса Российской Федерации). В свою очередь, исполнением требования об уплате задолженности признается уплата (перечисление) суммы задолженности в размере отрицательного сальдо единого налогового счета на дату исполнения, тогда как в случае неисполнения этого требования взыскание задолженности производится в размере отрицательного сальдо с учетом как имеющейся недоимки по налогам, так и начисляемых на нее пеней (пункт 3 статьи 46, пункт 1 статьи 48 и пункты 1, 3 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации).

В то же время приведенные нововведения не внесли существенных изменений в регламентацию порядка и сроков взыскания налоговой задолженности с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, установленную в статье 48 Налогового кодекса Российской Федерации.

3.1. Согласно статье 48 Налогового кодекса Российской Федерации (с учетом изменений, внесенных федеральными законами от 14 июля 2022 года № 263-ФЗ и от 8 августа 2024 года № 259-ФЗ) в случае неисполнения налогоплательщиком – физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов налоговый орган обращает взыскание на имущество такого физического лица (пункт 1). Налоговый орган вправе обратиться с заявлением о взыскании в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате задолженности, если отрицательное сальдо единого налогового счета превышает 10 тысяч рублей (подпункт 1 пункта 3); для иных случаев, касающихся, в частности, взыскания задолженности в размере отрицательного сальдо, не превышающего 10 тысяч рублей,

предусмотрены специальные сроки (подпункт 2 пункта 3). При этом, поскольку порядок взыскания является судебным, в статье 48 названного Кодекса указывается, что рассмотрение дел производится в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве (абзац первый пункта 4). Аналогичное регулирование, включая отсылку к административно-процессуальному законодательству, и прежде содержалось в пунктах 1–3 этой статьи.

Судебная процедура взыскания налоговой задолженности, как и взыскания иных обязательных платежей и санкций, регламентирована в главе 32 «Производство по административным делам о взыскании обязательных платежей и санкций» КАС Российской Федерации. В рамках данной процедуры налоговый орган должен совершить в установленные сроки ряд последовательных действий, первым из которых является обращение к мировому судье за вынесением судебного приказа о взыскании задолженности; в случаях отказа в принятии заявления о вынесении судебного приказа или отмены вынесенного приказа на основании возражений налогоплательщика налоговый орган предъявляет соответствующее административное исковое заявление в суд для его рассмотрения в порядке искового производства, как это следует из пункта 6 части 1 статьи 287 КАС Российской Федерации, а также детализировано Пленумом Верховного Суда Российской Федерации в пункте 48 его постановления от 27 сентября 2016 года № 36 «О некоторых вопросах применения судами Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации». Таким образом, обращаясь к мировому судье с заявлением о вынесении судебного приказа о взыскании налоговой задолженности в предусмотренные пунктом 3 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации сроки, налоговый орган инициирует процедуру судебного взыскания.

Урегулированное в главе 11¹ КАС Российской Федерации приказное производство представляет собой упрощенный и ускоренный порядок рассмотрения мировым судьей требований, носящих бесспорный характер.

При этом бесспорность требований должна следовать из представленных взыскателем с заявлением о вынесении приказа документов (пункт 3 части 3 статьи 123⁴ названного Кодекса). Защита прав должника от требований, необоснованность которых не следует из представленных документов, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации в постановлениях от 20 ноября 2023 года № 53-П и от 26 февраля 2024 года № 8-П, обеспечивается наличием у него возможности подать возражения относительно исполнения судебного приказа, поскольку подача таких возражений влечет его безусловную отмену.

Соответственно, если из представленных мировому судье документов следует, что налоговым органом пропущен срок обращения за судебным взысканием налоговой задолженности, то заявленные требования не отвечают критерию бесспорности и заявление о вынесении судебного приказа не может быть принято, а приказ вынесен (пункт 3 части 3 статьи 123⁴ КАС Российской Федерации). Из этого же исходил Пленум Верховного Суда Российской Федерации, разъясняя содержащиеся в Арбитражном процессуальном кодексе Российской Федерации аналогичные положения приказного производства по требованиям о взыскании обязательных платежей и санкций с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (пункт 3 статьи 229² АПК Российской Федерации). В пункте 26 его постановления от 27 декабря 2016 года № 62 «О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации о приказном производстве» указано, что истечение сроков на судебное взыскание обязательных платежей и санкций, в частности сроков, установленных в статье 48 Налогового кодекса Российской Федерации, является препятствием для выдачи судебного приказа; в указанном случае арбитражный суд отказывает в принятии заявления о выдаче судебного приказа (пункт 3 части 3 статьи 229⁴ АПК Российской Федерации). В свою очередь, основания как законодательные, так и конституционно-правовые для ограничения такого подхода,

касающегося процессуальной основы судебного взыскания налоговой задолженности, лишь сферой арбитражного процесса отсутствуют.

3.2. Вместе с тем, как видно, в частности, из материалов, представленных с запросом Верховного Суда Республики Карелия, в правоприменительной практике не исключены случаи, когда мировыми судьями выносятся судебные приказы о взыскании налоговой задолженности по заявлению, поданному за пределами регламентированных пунктом 3 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации сроков. Рассматривая в исковом порядке дела о взыскании такой задолженности после отмены судебных приказов, отдельные суды общей юрисдикции исходят из того, что соблюдение налоговым органом сроков осуществления действий по взысканию налоговой задолженности, предшествующих обращению с соответствующим исковым заявлением, не имеет правового значения, если налоговый орган обратился с исковым заявлением в течение шестимесячного срока, исчисляемого в соответствии с абзацем вторым пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации с момента отмены судебного приказа.

Для обоснования подобного подхода, как правило, приводятся следующие аргументы. В некоторых судебных решениях указывается, что, поскольку судебный приказ не может быть вынесен по спорному требованию, а требование с пропущенным сроком взыскания является спорным, констатация истечения срока в исковом производстве после отмены приказа на основании возражений означала бы проверку законности действий мирового судьи по его вынесению вне установленной процедуры; вопрос о пропуске срока может исследоваться только самим мировым судьей при вынесении приказа либо же в порядке кассационного обжалования судебного приказа (кассационные определения Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 10 ноября 2021 года № 88а-18610/2021 по делу № 2а-5169/2020, Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 29 ноября 2023 года № 88а-21329/2023 по делу № 2а-407/2023, Первого кассационного суда общей юрисдикции от 30 января

2024 года № 88а-3824/2024 по делу № 2а-3523/2022 и др.). Согласно другим судебным решениям, факт вынесения судебного приказа в условиях превышения налоговым органом срока на обращение за взысканием задолженности свидетельствует о восстановлении мировым судьей такого срока; выводы мирового судьи о наличии оснований для восстановления срока вне процедуры обжалования судебного приказа пересмотру не подлежат (кассационные определения Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 7 декабря 2022 года № 88а-20944/2022 по делу № 2а-5326/2021, Первого кассационного суда общей юрисдикции от 4 сентября 2023 года № 88а-27567/2023 по делу № 2а-1-6502/2021, Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 14 февраля 2024 года № 88а-3166/2024 по делу № 2а-3278/2023 и др.).

Тем самым судебному приказу (или, соответственно, определению мирового судьи об отказе в принятии заявления о его вынесении) придается несвойственное ему значение судебного акта, которым разрешен спор между налоговым органом и налогоплательщиком с установлением обстоятельств их взаимоотношений, связанных с соблюдением налоговым органом сроков взыскания задолженности.

При таком понимании приказного производства оно подменяет собой исковое судопроизводство. Однако исковой порядок, основанный на наличии спора между сторонами соответствующего правоотношения, предусматривает ряд процессуальных гарантий прав спорящих, отступления от которых строго регламентированы, причем не отменяет справедливость данного вывода и специфика административно-процессуальной формы. Так, по административному делу, рассматриваемому в исковом порядке, по общему правилу проводятся устные судебные заседания с извещением сторон (часть 1 статьи 140 КАС Российской Федерации). В ходе таких заседаний стороны равным образом вправе предоставлять доказательства и участвовать в их исследовании, задавать вопросы другим участникам судебного процесса, давать объяснения суду в устной и письменной форме, приводить свои доводы по всем возникающим в ходе судебного

разбирательства вопросам (пункты 3, 4, 6 и 7 части 1 статьи 45, статьи 159, 160–169 КАС Российской Федерации). Что же касается процессуальных сроков, то в случае пропуска такого срока соответствующей стороной суд наделен полномочием рассмотреть вопрос уважительности причин пропуска и возможности восстановления срока в судебном заседании с вызовом участвующих в деле лиц (часть 2 статьи 95 КАС Российской Федерации).

Вынесение судебного приказа между тем всегда осуществляется мировым судьей единолично без проведения судебного разбирательства и судебного заседания по результатам исследования представленных доказательств (часть 2 статьи 123⁵ КАС Российской Федерации). Более того, притом что глава 11¹ КАС Российской Федерации не наделяет мирового судью полномочием по вынесению отдельного определения о восстановлении пропущенного срока на обращение за приказом, сама структура судебного приказа не предполагает изложения в нем позиции судьи относительно уважительности причин превышения заявителем такого срока (статья 123⁶). Напротив, в судебном решении, вынесенном в исковом порядке, в случае отказа в удовлетворении административного иска в связи с пропуском срока обращения в суд без уважительной причины и невозможностью восстановить пропущенный срок указываются соответствующие обстоятельства (часть 5 статьи 180 названного Кодекса).

Следовательно, с точки зрения действующего административно-процессуального законодательства разрешение вопроса о восстановлении пропущенного налоговым органом срока судебного взыскания налоговой задолженности не входит в компетенцию мирового судьи, осуществляющего приказное производство. Необходимыми процессуальными полномочиями разрешить данный вопрос в надлежащей процедуре, предполагающей возможность установления всех необходимых обстоятельств взаимодействия сторон налогового правоотношения, наделен суд общей юрисдикции при рассмотрении в порядке искового производства требования о взыскании налоговой задолженности, заявленного после

отмены судебного приказа на основании возражений налогоплательщика относительно его исполнения.

4. Налогоплательщику предоставляются различные способы судебной защиты, когда в его отношении судебный приказ о взыскании налоговой задолженности вынесен по заявлению налогового органа, поданному с нарушением установленных законом сроков. Так, в соответствии с частью 3 статьи 123⁵ КАС Российской Федерации он может подать возражения относительно исполнения судебного приказа в течение двадцати дней со дня направления ему копии приказа. После получения возражений судебный приказ подлежит отмене и вопрос о взыскании разрешается в исковом производстве (часть 1 статьи 123⁷). Налоговый орган же вправе обратиться в суд с административным иском в порядке, установленном главой 32 данного Кодекса, на что указывается в самом определении. Такой способ отмены судебного приказа о взыскании обязательных платежей обеспечивает процессуальную экономию и направлен на наиболее эффективную защиту прав граждан от необоснованного взыскания задолженности, поскольку для отмены судебного приказа не требуется выяснения законности его вынесения мировым судьей и, соответственно, судебного разбирательства по вопросам наличия или отсутствия недоимки и соблюдения налоговым органом установленных налоговым законодательством сроков.

В то же время имеется и иной способ отмены судебного приказа, которым налогоплательщик вправе также воспользоваться. Судебный приказ может быть обжалован в кассационном порядке в силу части 3 статьи 123⁸ КАС Российской Федерации. Кассационная жалоба на судебный приказ подается в течение шести месяцев со дня его вступления в законную силу (статья 318 названного Кодекса). Кассационная жалоба наряду с прочим должна содержать указание на то, в чем, по мнению лица, ее подавшего, состоят основания для отмены или изменения обжалуемого судебного акта (пункт 6 части 1 статьи 320 названного Кодекса). Соответственно, если налогоплательщик полагает, что налоговым органом

нарушен срок предъявления заявления о взыскании обязательных платежей, но мировым судьей, несмотря на это, вынесен судебный приказ, на данное обстоятельство должно быть указано в кассационной жалобе как на основание для отмены приказа.

Однако выбор налогоплательщиком такого способа отмены судебного приказа, как подача возражений относительно его исполнения, а не использование права кассационного обжалования, не может обуславливать более обременительные правовые последствия в виде отказа в возможности ссылаться на пороки его вынесения в рамках искового производства по взысканию задолженности. Кассационное обжалование судебного акта предполагает проверку его законности, ограниченную вопросами права, при условии, что он вступил в законную силу (часть 2 статьи 318 и часть 3 статьи 329 КАС Российской Федерации). Применительно к судебному приказу это означает, что кассационному обжалованию подлежит вступивший в законную силу судебный приказ, который сам по себе является одновременно исполнительным документом и приводится в исполнение в порядке, установленном для исполнения судебных решений (части 1 и 2 статьи 123¹ КАС Российской Федерации).

Таким образом, если налогоплательщик в целях опровержения законности вынесения судебного приказа избирает его кассационное обжалование, он вынужден отказаться от оперативной его отмены (посредством подачи возражений относительно его исполнения), которая нивелирует риск приведения приказа в исполнение, и дожидаться вступления его в законную силу, когда такой риск появляется. Тем самым, по существу, приказное производство теряет смысл ускоренного производства по бесспорным требованиям, поскольку именно институт беспрепятственной отмены судебного приказа как акта, принятого при предполагаемом отсутствии спора между сторонами материального правоотношения, в случае подачи возражений (и, соответственно, открывшейся спорности заявленного требования) отличает приказной порядок от иных форм судопроизводства и, в частности, от упрощенного,

основанного на разрешении наличествующего между сторонами спора без устного разбирательства, но с исследованием письменных доказательств (часть 1 статьи 292 КАС Российской Федерации).

Кроме того, налогоплательщик, судебный приказ о взыскании налоговой задолженности с которого был отменен на основании его возражений, имеет разумные ожидания того, что, минимизировав риск взыскания задолженности по судебному приказу, он не утратит возможности полноценной судебной защиты в случае последующей подачи налоговым органом административного искового заявления о взыскании соответствующей задолженности. Следовательно, лишение налогоплательщика такой возможности, состоящее в отказе суда учитывать обстоятельства, предшествующие обращению налогового органа за вынесением судебного приказа, когда такие обстоятельства свидетельствуют о пропуске им срока взыскания налоговой задолженности в судебном порядке при отсутствии уважительных на то причин, не отвечало бы закрепленным в статьях 19 (часть 1) и 75¹ Конституции Российской Федерации принципам равенства всех перед законом и судом и поддержания доверия к закону и действиям государства.

5. В свете изложенного обретает самостоятельный смысл установленный в оспариваемом заявителем абзаце втором пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации срок подачи административного искового заявления о взыскании налоговой задолженности, исчисляемый с момента отмены судебного приказа.

Такое законодательное решение объясняется подчеркнутыми выше особенностями приказного производства по требованиям о взыскании налоговой задолженности. Из того обстоятельства, что налоговый орган сохраняет за собой право обратиться за взысканием задолженности после отмены соответствующего судебного приказа, причем вне зависимости от основания отмены – в связи с подачей возражений относительно исполнения приказа или по результатам его кассационного обжалования, – следует, что сама по себе отмена приказа не разрешает окончательно

неопределенности правового положения налогоплательщика, который остается под угрозой обращения взыскания на его имущество. При отсутствии срока на обращение за судебным взысканием, исчисляемого с момента отмены судебного приказа, налогоплательщик, с заявлением о вынесении судебного приказа в отношении которого налоговый орган обратился в рамках предусмотренных пунктом 3 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации сроков инициирования судебного взыскания, оказывался бы в указанном положении на протяжении неопределенно долгого времени.

Следовательно, абзац второй пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации не направлен, вопреки подходу, нашедшему отражение в решении суда первой инстанции по делу К., послужившем поводом для обращения Верховного Суда Республики Карелия с запросом в Конституционный Суд Российской Федерации, на искусственное продление сроков осуществления полномочий налоговых органов по взысканию задолженности с налогоплательщиков за счет игнорирования несвоевременности их действий по реализации этих полномочий. Напротив, приведенное нормативное регулирование выступает дополнительной гарантией прав налогоплательщиков в рамках процедур судебного взыскания налоговой задолженности, поскольку исключает бессрочное нахождение налогоплательщика под угрозой применения со стороны государства неблагоприятных имущественных последствий, что соответствует вытекающим из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации критериям пропорциональности и соразмерности ограничения прав и свобод граждан.

6. Конституционный Суд Российской Федерации ранее неоднократно указывал на необходимость последовательного соблюдения налоговым органом при осуществлении судебного взыскания налоговой задолженности с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, всех сроков, установленных статьей 48 Налогового кодекса Российской Федерации как для обращения с заявлением о выдаче судебного приказа,

так и, если судебный приказ отменен, для последующего обращения в суд в исковом порядке (пункты 3–4). Причем данная правовая позиция высказывалась в том числе применительно к соответствующим положениям налогового законодательства, подвергшимся изменениям в связи со вступлением в силу Федерального закона от 14 июля 2022 года № 263-ФЗ (определения от 26 октября 2017 года № 2465-О, от 28 сентября 2021 года № 1708-О, от 27 декабря 2022 года № 3232-О, от 31 января 2023 года № 211-О, от 28 сентября 2023 года № 2226-О и др.).

Вместе с тем сохраняют силу правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, основанные на следующем из статьи 57 Конституции Российской Федерации принципе всеобщности налогообложения, по смыслу которых в конкретных обстоятельствах превышение налоговым органом сроков осуществления отдельных действий по взысканию налоговой задолженности может быть обусловлено различными причинами, в том числе не зависящими от воли обеих сторон налогового правоотношения или вызванными действиями самого налогоплательщика, на основании чего допускаются обоснованные различия юридических последствий их истечения (постановления от 14 июля 2005 года № 9-П, от 2 июля 2020 года № 32-П и др.).

В рамках действующего налогового законодательства инструментом учета указанных обстоятельств является институт восстановления судом процессуальных сроков по ходатайству соответствующей стороны дела, регламентированный статьей 95 и пунктом 2 статьи 286 КАС Российской Федерации применительно к срокам обращения за судебным взысканием обязательных платежей и санкций.

Налоговый кодекс Российской Федерации, в свою очередь, распространяет действие данного института не только на предусмотренные в пункте 3 статьи 48 сроки инициирования судебного взыскания, но и на установленный в оспариваемом законоположении срок для обращения за таким взысканием в исковом порядке (пункт 5 этой же статьи). Тем самым подчеркивается выходящее за пределы целей процессуального

законодательства значение сроков судебного взыскания налоговой задолженности для динамики налоговых правоотношений, поскольку их истечение, если судом отказано в восстановлении налоговому органу указанных сроков, является основанием для признания недоимки по налогу безнадежной к взысканию (подпункт 4 пункта 1 статьи 59 названного Кодекса).

Следовательно, хотя налоговый орган обязан, осуществляя судебное взыскание налоговой задолженности с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, соблюсти и сроки инициирования взыскания (сроки на обращение за вынесением судебного приказа), и срок для обращения с административным иском о взыскании такой задолженности (если вынесенный по его заявлению приказ был отменен), пропуск ни одного из них не может влечь автоматического отказа в удовлетворении требования налогового органа, заявленного в исковом производстве, когда судом установлены обстоятельства, свидетельствующие об уважительности причин такого пропуска, и имеются основания для его восстановления, в частности когда налоговый орган в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве ходатайствовал об этом.

Таким образом, абзац второй пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации предполагает, что суд, рассматривающий административное исковое заявление о взыскании налоговой задолженности (в том числе по пеням) после отмены судебного приказа в связи с подачей налогоплательщиком возражений относительно исполнения судебного приказа, обязан проверить, соблюдены ли налоговым органом все предусмотренные этой статьей сроки осуществления действий по судебному взысканию налоговой задолженности, включая как сроки обращения за вынесением судебного приказа (пункт 3), так и срок для подачи соответствующего административного искового заявления, если судебный приказ был отменен, а также при нарушении данных сроков (в зависимости от обстоятельств – всех в совокупности или одного из них)

отказать в удовлетворении административного искового заявления налогового органа, если при этом отсутствуют основания для их восстановления.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47¹, 71, 72, 74, 75, 78, 79 и 104 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать абзац второй пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации, поскольку он в системе действующего правового регулирования предполагает обязанность суда, рассматривающего административное исковое заявление о взыскании налоговой задолженности, проверить соблюдение налоговым органом не только шестимесячного срока на подачу соответствующего иска, исчисляемого с момента отмены судебного приказа о взыскании той же задолженности после поступления возражений налогоплательщика, но и шестимесячного срока на обращение за вынесением такого судебного приказа, а также наличие оснований для их восстановления.

2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл абзаца второго пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное его 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

№ 48-П