



Именем  
Российской Федерации

# ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности статьи 1, пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Н.Н.Налевой

город Санкт-Петербург

31 января 2023 года

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

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<sup>1</sup>, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности статьи 1, пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданки Н.Н.Налевой. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявительницей законоположения.

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

у с т а н о в и л :

1. Гражданка Н.Н.Налева оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации:

статьи 1, закрепляющей, помимо прочего, что законодательство о налогах и сборах состоит из данного Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах, законов субъектов Российской Федерации о налогах, нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах, а кроме того, предусматривающей, что данный Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, порядок внесения изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и правила проведения на территории одного или нескольких субъектов Российской Федерации, муниципальных образований экспериментов по установлению налогов, сборов, специальных налоговых режимов;

пункта 1 статьи 2, согласно которому законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности за налоговое правонарушение;

пункта 2 статьи 138, закрепляющего, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам

рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном данным Кодексом; в случае, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные пунктом 6 статьи 140 данного Кодекса, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке; акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в судебном порядке; акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействия его должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

1.1. Н.Н.Налева, являясь индивидуальным предпринимателем, обратилась в Межрайонную инспекцию ФНС России № 5 по Ярославской области с заявлением о предоставлении субсидии, предусмотренной Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 июля 2020 года № 976 «Об утверждении Правил предоставления в 2020 году из федерального бюджета субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства и социально ориентированным некоммерческим организациям на проведение мероприятий по профилактике новой коронавирусной инфекции». 15 июля 2020 года данный налоговый орган уведомил Н.Н.Налеву об отказе в принятии ее обращения, 16 октября 2020 года разъяснив ей причины отказа. 18 декабря 2020 года Н.Н.Налева, соблюдая предусмотренный пунктом 2 статьи 139 Налогового кодекса Российской Федерации срок, направила в Управление ФНС России по

Ярославской области жалобу на указанное уведомление, в удовлетворении которой Управлением отказано.

13 февраля 2021 года Н.Н.Налева, полагая, что уведомление налогового органа не соответствует действующему законодательству и нарушает ее права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности, обратилась в Арбитражный суд Ярославской области с требованием о признании его недействительным. Решением данного суда от 12 мая 2021 года, оставленным без изменения постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 17 августа 2021 года и Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 8 декабря 2021 года, в удовлетворении этого требования отказано на том основании, что она пропустила трехмесячный срок на обращение в суд, предусмотренный частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации.

Отклоняя довод заявительницы о том, что в ее деле установленный законом трехмесячный срок для обращения в арбитражный суд должен исчисляться с момента получения ответа на жалобу от вышестоящего налогового органа, суд апелляционной инстанции, ссылаясь на статью 1, пункт 1 статьи 2 и пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации, указал, что предусмотренный законодательством о налогах и сборах обязательный досудебный порядок урегулирования споров не применяется в отношении требований об оспаривании отказа налогового органа в предоставлении субсидии. В дополнение к этому он отверг и утверждение Н.Н.Налевой о том, что правовая позиция об отсутствии необходимости в обязательном досудебном обжаловании индивидуальных актов налоговых органов, касающихся заявления о предоставлении субсидии, сформулирована в Обзоре по отдельным вопросам судебной практики, связанным с применением законодательства и мер по противодействию распространению на территории Российской Федерации новой коронавирусной инфекции (COVID-19) № 3, который утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 17 февраля 2021 года и опубликован уже после ее

обращения в вышестоящий налоговый орган. Суд апелляционной инстанции отметил, что этот Обзор не содержит новых норм права, а представляет собой их разъяснение, согласно которому судебное оспаривание соответствующих актов налоговых органов не требует их предварительного обжалования во внесудебном порядке.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 27 июня 2022 года заявителнице отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

1.2. Как следует из статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», проверяя по жалобе гражданина конституционность законоположений, примененных в его деле, когда им исчерпаны все другие внутригосударственные средства судебной защиты, и затрагивающих конституционные права и свободы, на нарушение которых он ссылается, Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием, в том числе в решениях по конкретному делу, или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным основаниями и доводами, изложенными в жалобе.

По мнению Н.Н.Налевой, оспариваемые законоположения противоречат статье 46 Конституции Российской Федерации, поскольку с учетом правоприменительной практики создают условия для ограничения права на судебную защиту в случае, когда лицо предварительно обратилось с жалобой на отказ в предоставлении субсидии, предусмотренной Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 июля 2020 года № 976, в вышестоящий налоговый орган и это привело к пропуску установленного частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации срока для подачи заявления в арбитражный суд.

1.3. Положения статьи 1 «Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительного органа федеральной территории «Сириус» о местных налогах и сборах» и пункта 1 статьи 2 «Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах» Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие понятие законодательства о налогах и сборах и круг регулируемых им отношений, касаются общих начал (принципов) системы налогообложения и не предполагают произвольного применения, а потому сами по себе не могут расцениваться как нарушающие конституционные права и свободы Н.Н.Налевой. Соответственно, производство по ее жалобе в части оспаривания этих положений подлежит прекращению, что не препятствует оценке пункта 2 статьи 138 данного Кодекса во взаимосвязи с их содержанием.

Вместе с тем при определении предмета проверки по жалобе заявительницы Конституционный Суд Российской Федерации, принимая во внимание, что нарушение своих конституционных прав она связывает со статьей 46 Конституции Российской Федерации, считает целесообразным – для надлежащей конституционно-правовой оценки оспариваемых положений Налогового кодекса Российской Федерации, которая может быть осуществлена исключительно в единстве с процессуальными нормами, устанавливающими срок для подачи заявления в арбитражный суд, – учитывать нормативную связь оспариваемого законоположения с частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации в данном предмете.

Таким образом, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации является постольку, поскольку на его основании в системе действующего правового

регулирования, в том числе во взаимосвязи с положениями статьи 1 и пункта 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации, решается вопрос об истечении установленного частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации срока судебного обжалования актов налоговых органов об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии в случае, если такой акт первоначально был обжалован в вышестоящем налоговом органе.

2. Согласно Конституции Российской Федерации в России как демократическом правовом государстве человек, его права и свободы являются высшей ценностью, а признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанностью государства (статьи 1 и 2); права и свободы являются непосредственно действующими, определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием (статья 18); все равны перед законом и судом (статья 19, часть 1); каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом (статья 45, часть 2); каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод, а решения, действия или бездействие органов государственной власти и местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд (статья 46, части 1 и 2).

Ценность права на судебную защиту как важнейшей конституционной гарантии всех других прав и свобод обусловлена особым местом судебной власти в системе разделения властей и ее прерогативами по осуществлению правосудия, предопределенными статьями 10, 11 (часть 1), 18, 118, 120 (часть 1), 125, 126 и 128 (часть 3) Конституции Российской Федерации. Требование беспрепятственного доступа к правосудию, вытекающее из названных конституционных положений в нормативном единстве со статьей 17 (часть 1) Конституции Российской Федерации, признается в качестве фундаментального и международным сообществом. Так, согласно Всеобщей декларации прав

человека (статьи 8 и 10) и Международному пакту о гражданских и политических правах (пункт 1 статьи 14) каждый имеет право на справедливое и публичное (гласное) разбирательство дела независимым, беспристрастным и компетентным судом, созданным на основании закона.

Именно судебная власть, предназначенная к тому по своей природе, играет решающую роль в государственной защите прав и свобод человека и гражданина, и именно суд окончательно разрешает спор о праве, чем предопределяется значение судебных решений как государственных правовых актов, выносимых именем Российской Федерации и имеющих общеобязательный характер. Этим обусловлена необходимость гарантий объективности и непредвзятости судебной защиты, что является важнейшей целью государства при построении механизма судебной власти и при определении надлежащего суда (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 4 апреля 2002 года № 8-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 9 ноября 2018 года № 39-П и др.).

Раскрывая содержание права на судебную защиту как одного из основных неотчуждаемых прав человека и одновременно – как гарантии и средства обеспечения всех других прав и свобод, Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно подчеркивал, что данное право предполагает наличие конкретных институциональных и процессуальных механизмов, которые позволяли бы реализовать его в полном объеме и обеспечить эффективное восстановление в правах посредством правосудия, отвечающего требованиям справедливости, не нарушая при этом надлежащий баланс между частными и публичными интересами. Законодательное регулирование доступа к суду, включая определение условий и порядка реализации права на судебное обжалование, не должно отменять или умалять права и свободы человека и гражданина, а возможные их ограничения должны быть соразмерными и обуславливаться необходимостью защиты конституционных ценностей (постановления от 3 февраля 1998 года № 5-П, от 25 декабря 2001 года

№ 17-П, от 11 мая 2005 года № 5-П, от 19 июля 2011 года № 17-П, от 27 декабря 2012 года № 34-П, от 13 апреля 2017 года № 11-П и др.).

Конституция Российской Федерации непосредственно не закрепляет порядок и условия судебного оспаривания решений, действий или бездействия органов публичной власти и их должностных лиц. Обязанность их урегулирования согласно ее статье 71 (пункт «о») лежит на законодателе, который, опираясь на конституционные цели и ценности, полномочен – в пределах имеющейся у него свободы усмотрения – устанавливать правила обращения в суд, в том числе касающиеся сроков такого обращения, с тем чтобы обеспечивать как полноценную возможность судебной защиты прав, свобод и законных интересов граждан и их объединений, так и стабильность, определенность и предсказуемость правовых состояний (статусов) субъектов публично-правовых отношений с учетом специфики отдельных категорий споров (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 11 июля 2017 года № 20-П, от 21 января 2019 года № 6-П, от 24 марта 2020 года № 12-П, от 28 октября 2021 года № 46-П и др.).

Фундаментальное значение правосудия в деле государственной защиты прав и свобод не препятствует, однако, заинтересованным лицам использовать для обжалования актов, действий или бездействия органов публичной власти и их должностных лиц возможности внесудебного (административного) обжалования, вытекающие из взаимосвязанных положений статей 33 и 45 (часть 2) Конституции Российской Федерации. Из содержания этих конституционных норм, по сути, следует, что, обладая, по крайней мере в качестве общего правила, правом обжалования любых решений, действий или бездействия государственных органов и их должностных лиц в вышестоящих органах (инстанциях), граждане и юридические лица – в зависимости от существа спора, характера затронутых прав и свобод, времени, прошедшего с момента их нарушения, – могут прибегать к данному способу (варианту) защиты своих прав и свобод, когда он не запрещен законом и представляется им предпочтительным. Соответственно, обеспечивая государственную, в том числе судебную,

защиту прав и свобод человека и гражданина, законодатель обязан стремиться к тому, чтобы регулирование порядка обжалования решений, действий или бездействия государственных, в том числе налоговых, органов и их должностных лиц не вводило необоснованных ограничений, препятствующих защите нарушенных прав и свобод всеми не запрещенными законом способами, а потому при признании за гражданами и их объединениями альтернативных возможностей такого обжалования (в вышестоящий орган или в суд) ему надлежит предпринимать максимум усилий для их оптимального согласования (сопряжения).

3. Действующее законодательство, развивая и конкретизируя положения статей 18, 19 (часть 1), 33, 45 (часть 2) и 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, детально определяет порядок обжалования – как внесудебного (административного), так и судебного – решений, действий или бездействия государственных органов и их должностных лиц, устанавливая, главным образом в зависимости от сферы их деятельности, либо возможность альтернативного и даже одновременного обжалования таких решений, действий или бездействия в вышестоящий орган (вышестоящему должностному лицу) или (и) в суд, либо необходимость предварительного досудебного обращения с жалобой в вышестоящий орган (вышестоящему должностному лицу) в качестве обязательного условия судебного оспаривания, либо допустимость исключительно судебной защиты некоторых прав и свобод человека и гражданина.

3.1. Общие правила внесудебного (административного) обжалования предусмотрены Федеральным законом от 2 мая 2006 года № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации», согласно которому установленный им порядок рассмотрения обращений граждан распространяется на все обращения, в том числе жалобы, граждан, за исключением подлежащих рассмотрению в порядке, установленном федеральными конституционными законами и иными федеральными законами (часть 2 статьи 1, пункты 1 и 4 статьи 4).

Названный Федеральный закон, в частности, предусматривает, что граждане имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения, включая обращения объединений граждан, в том числе юридических лиц, в государственные органы, органы местного самоуправления и их должностным лицам, в государственные и муниципальные учреждения и иные организации, на которые возложено осуществление публично значимых функций, и их должностным лицам (часть 1 статьи 2); запрещается преследование гражданина в связи с его обращением в государственный орган, орган местного самоуправления или к должностному лицу с критикой деятельности указанных органов или должностного лица либо в целях восстановления или защиты своих прав, свобод и законных интересов либо прав, свобод и законных интересов других лиц (часть 1 статьи 6); запрещается направлять жалобу на рассмотрение в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу, решение, действие или бездействие которых обжалуется (часть 6 статьи 8); обращение, поступившее в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу в соответствии с их компетенцией, подлежит обязательному рассмотрению (часть 1 статьи 9); письменное обращение, поступившее в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу в соответствии с их компетенцией, рассматривается, по общему правилу, в течение 30 дней со дня регистрации письменного обращения (часть 1 статьи 12).

Из приведенных законоположений – особенно с учетом того, что ни они, ни другие содержащиеся в данном законодательном акте нормы не устанавливают каких-либо предельных, а тем более пресекательных, сроков для обращения граждан в государственные органы, в том числе с жалобой, – следует, что Федеральный закон «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» наделяет граждан практически неограниченными возможностями внесудебного (административного) обжалования актов государственных органов и их должностных лиц в

случаях, когда иными законодательными актами не введен особый (специальный) порядок внесудебного (административного) обжалования.

3.2. Одним из федеральных законов, закрепляющих особый (специальный) порядок внесудебного (административного) обжалования актов государственных органов, является Налоговый кодекс Российской Федерации, согласно статье 137 которого каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Порядок обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц установлен статьей 138 данного Кодекса. Она, помимо прочего, определяет, что такие акты, действия или бездействие могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном данным Кодексом и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации (пункт 1); акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном данным Кодексом (пункт 2); в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим

налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного пунктом 6 статьи 140 данного Кодекса (пункт 3); обжалование организациями и физическими лицами в судебном порядке актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц производится в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации (пункт 4).

Согласно статье 139 Налогового кодекса Российской Федерации жалоба в вышестоящий налоговый орган подается через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются; последний обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган (пункт 1); при получении жалобы налоговый орган, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу; в случае устранения указанного нарушения налоговый орган сообщает об этом в вышестоящий налоговый орган в течение трех дней со дня такого устранения с приложением (при их наличии) подтверждающих документов (пункт 1<sup>1</sup>); жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана, если иное не установлено данным Кодексом, в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав; в случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом (пункт 2).

Относительно сроков рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом статья 140 данного Кодекса гласит, что решение по жалобе, за исключением прямо установленных им случаев, принимается налоговым органом в течение 15 дней со дня ее получения; указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для

получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней; в случае представления лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов срок рассмотрения жалобы исчисляется с момента получения этих документов вышестоящим налоговым органом, рассматривающим жалобу (пункт б).

Применительно к правилам судебного обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц Налоговый кодекс Российской Федерации содержит отсылочную норму, согласно которой соответствующие жалобы (исковые заявления) рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве и иными федеральными законами (статья 142). В соответствии с частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации это, в частности, означает, что заявление о признании ненормативных правовых актов налоговых органов недействительными, решений, действий или бездействия незаконными может быть подано в течение трех месяцев со дня, когда гражданину или организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом; однако пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Совокупный анализ названных положений налогового и арбитражного процессуального законодательства позволяет заключить, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, как правило, могут быть обжалованы в суде только после предварительного обжалования этих актов, действий или бездействия в вышестоящем налоговом органе с соблюдением установленных сроков как внесудебного (административного), так и последующего судебного обращения с жалобой (заявлением). Такое законодательное регулирование, предусматривающее обязательный досудебный (административный) порядок

обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц, без предварительного соблюдения которого невозможно обращение за судебной защитой, направлено на обеспечение разумного баланса публичного и частного интересов в спорах с налоговыми органами, нацеливает их на самостоятельное устранение нарушенных прав граждан и организаций, позволяет эффективно использовать собственные полномочия налоговых органов для устранения возникающих разногласий, а значит, не выходит за рамки дискреционных полномочий законодателя и не может расцениваться как несовместимое с правом каждого на судебную защиту и на справедливое судебное разбирательство.

3.3. Тем не менее при оценке установленных Налоговым кодексом Российской Федерации правил обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц надо иметь в виду, что они, непосредственно не оговаривая каких-либо исключений в отношении обжалования таких актов, действий или бездействия, в любом случае не могут применяться в отрыве от норм, определяющих структуру законодательства о налогах и сборах, круг регулируемых им отношений, а также полномочия (права и обязанности) налоговых органов, налогоплательщиков и других участников соответствующих правоотношений.

Закрепляя состав и предназначение законодательства о налогах и сборах (статья 1), данный Кодекс относит к предмету его регулирования властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности за налоговое правонарушение (пункт 1 статьи 2), и, определяя права налоговых органов, прямо ограничивает возможность отмены либо изменения вышестоящими налоговыми органами решений нижестоящих только случаями несоответствия последних законодательству о

налогах и сборах (пункт 3 статьи 31). Системное (комплексное) восприятие перечисленных законоположений свидетельствует, что особый (специальный) порядок обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц распространяется лишь на обжалование актов, действий или бездействия, связанных с отношениями, урегулированными законодательством о налогах и сборах. Из этого, в свою очередь, следует, что когда деятельность налоговых органов обусловлена не реализацией полномочий, установленных законодательством о налогах и сборах, а осуществлением иных функций, возложенных на них федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации (часть вторая статьи 6 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»), тогда в рамках действующего регулирования отсутствуют основания для распространения предусмотренного Налоговым кодексом Российской Федерации особого (специального) порядка обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц на случаи, не связанные с применением законодательства о налогах и сборах.

Аналогичного подхода придерживается и Верховный Суд Российской Федерации. Об этом свидетельствует Обзор по отдельным вопросам судебной практики, связанным с применением законодательства и мер по противодействию распространению на территории Российской Федерации новой коронавирусной инфекции (COVID-19) № 3 (утвержден его Президиумом 17 февраля 2021 года). В Обзоре отмечено, что Правила предоставления в 2020 году из федерального бюджета субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства, ведущим деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции (утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 апреля 2020 года № 576), в соответствии со статьей 1 и

пунктом 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации к актам законодательства о налогах и сборах не относятся, а потому установленный законодательством о налогах и сборах обязательный досудебный (административный) порядок урегулирования споров в отношении требований об оспаривании отказа налоговых органов в предоставлении субсидии, а также бездействия налоговых органов в отношении заявлений о ее предоставлении не применяется (вопрос 14).

4. Несмотря на то что субъекты малого и среднего предпринимательства, в том числе индивидуальные предприниматели, не обязаны при обжаловании актов (уведомлений) налоговых органов об отказе в предоставлении субсидии, предусмотренной Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 июля 2020 года № 976, соблюдать установленный пунктом 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации порядок, согласно которому судебное обжалование таких актов может иметь место только после обращения с соответствующей жалобой в вышестоящий налоговый орган, это не лишает их права обжаловать такие акты как непосредственно в суде, так и в вышестоящем налоговом органе в соответствии с Федеральным законом «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации».

Но если обжалующие отказ налогового органа в предоставлении из федерального бюджета субсидии граждане или организации первоначально избирают внесудебный (административный) порядок обжалования, им нужно учитывать, что установленное пунктом 3 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации правило, согласно которому срок для последующего обращения в суд с жалобой (заявлением) исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по его жалобе, может интерпретироваться арбитражными судами как не подлежащее применению, поскольку в этом случае судебное обжалование предполагает, что заявление в суд может быть подано в общем порядке, предусмотренном Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации.

Федерации, т.е. в течение трех месяцев со дня, когда гражданину или организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов (часть 4 статьи 198).

4.1. Обращаясь ранее к вопросам регулирования условий, в том числе сроков, обращения в суд с оспариванием решений, действий или бездействия разных субъектов публичной власти, Конституционный Суд Российской Федерации последовательно отмечал, что закрепление в законе соответствующих сроков, а также момента начала их исчисления вызвано объективно значимыми обстоятельствами, присущими той или иной категории публично-правовых споров, направлено на обеспечение стабильности и определенности публичных правоотношений и само по себе не может рассматриваться как нарушение конституционных прав и свобод (определения от 20 декабря 2016 года № 2599-О, от 27 сентября 2018 года № 2494-О и др.).

Часть 4 статьи 198 АПК Российской Федерации, закрепляющая трехмесячный срок для обращения в суд с заявлением о признании ненормативных правовых актов государственных, в том числе налоговых, органов недействительными, исходит не из презумпции разумно предполагаемой осведомленности лица о нарушении его прав и законных интересов, а из того, что начало течения этого срока определяется в каждом конкретном случае судом на основе установления момента, когда это лицо реально узнало о соответствующем нарушении. Причем несоблюдение процессуального срока обращения в арбитражный суд не является основанием для отказа в принятии заявлений по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, – вопрос о причинах пропуска срока решается судом после возбуждения дела в судебном заседании на основании исследования фактических обстоятельств (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 18 ноября 2004 года № 367-О, от 2 декабря 2013 года № 1908-О, от 20 июля 2021 года № 1377-О и др.).

Исходя из этого, а также учитывая правовую позицию, сформулированную Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 24 марта 2020 года № 12-П, по смыслу которой предварительное обжалование решений (актов) государственных органов во внесудебном (административном) порядке в вышестоящем государственном органе не должно блокировать перспективы их судебного оспаривания (иное будет вступать в противоречие с конституционными гарантиями государственной, прежде всего судебной, защиты прав и свобод), можно сделать вывод, что пропуск заинтересованным лицом установленного частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации срока не может служить безусловным (формальным) основанием для отказа в удовлетворении заявления о признании акта налогового органа об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии в случае, если такой отказ ранее был обжалован в вышестоящий налоговый орган по правилам, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации, что повлекло истечение процессуального срока на обращение в суд.

4.2. На сопоставимое понимание и применение части 4 статьи 198 АПК Российской Федерации ориентирует суды и постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации 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». Согласно его пункту 16 пропуск установленного срока обращения в суд не является основанием для отказа в принятии административного искового заявления (заявления) к производству суда; причины пропуска срока выясняются в предварительном судебном заседании или в судебном заседании; уважительность причин пропуска срока оценивается судом независимо от того, заявлено ли гражданином, организацией отдельное ходатайство о восстановлении срока; в случае пропуска срока без уважительной причины суд отказывает в удовлетворении административного иска (заявления) без исследования иных обстоятельств по делу (пункт 3 части 1, часть 5 статьи

138, часть 5 статьи 180 и часть 5 статьи 219 КАС Российской Федерации, пункт 3 части 2 статьи 136 АПК Российской Федерации); когда гражданин, организация в установленные законодательством сроки по своему усмотрению обжаловали решение, действие или бездействие в вышестоящий орган (вышестоящему должностному лицу) и в удовлетворении жалобы отказано или ответ на жалобу не получен в установленный срок, соответствующее решение, действие или бездействие также могут быть оспорены в суде, и в этом случае обращение с жалобой может являться основанием для восстановления срока (части 6 и 7 статьи 219 КАС Российской Федерации, часть 4 статьи 198 АПК Российской Федерации).

С учетом того что пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации не исключает такой его интерпретации, при которой он может быть распространен на обжалование любых актов налоговых органов ненормативного характера, в том числе актов об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии, – тем более что подобное истолкование допускалось судебной арбитражной практикой как до, так и после опубликования Обзора, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 17 февраля 2021 года (постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 декабря 2020 года № 13АП-30304/2020, Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 апреля 2021 года № 15АП-3725/2021 и др.), – обращение заинтересованных лиц с заявлением в арбитражный суд о признании недействительными актов налоговых органов об отказе в предоставлении субсидии после истечения установленного частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации процессуального срока, но с соблюдением сроков, определяемых в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 138, пунктом 2 статьи 139 и пунктом 6 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации, должно быть принято арбитражным судом к производству и рассмотрено по существу. По крайней мере незаявление ходатайства о восстановлении пропущенного срока для обращения в арбитражный суд лицом, полагающим (хотя бы и в состоянии добросовестного заблуждения), что им соблюден соответствующий

процессуальный срок, как таковое не может служить основанием для отказа в удовлетворении такого обращения.

Таким образом, пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречит Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования он не может служить формальным основанием для отказа в удовлетворении арбитражным судом заявления о признании недействительным акта налогового органа об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии в случае, если такой акт с соблюдением предусмотренных законодательством о налогах и сборах сроков обжалования актов налоговых органов ненормативного характера первоначально был обжалован в вышестоящем налоговом органе и при этом не истек установленный частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации срок, исчисляемый со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе, установленного пунктом 6 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации.

Придание оспариваемому регулированию иного конституционно-правового смысла не отвечало бы – вопреки конституционным гарантиям судебной защиты – реальному обеспечению государственной защиты прав и свобод человека и гражданина справедливым правосудием и тем самым расходилось бы со статьями 18, 19 (часть 1), 45 и 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47<sup>1</sup>, 68, 71, 72, 74, 75, 78, 79 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации,

поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования он не может служить формальным основанием для отказа в удовлетворении арбитражным судом заявления о признании недействительным акта налогового органа об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии в случае, если такой акт с соблюдением предусмотренных законодательством о налогах и сборах сроков первоначально был обжалован в вышестоящем налоговом органе и при этом не истек установленный частью 4 статьи 198 АПК Российской Федерации срок, исчисляемый со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе, установленного пунктом 6 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации.

2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

3. Прекратить производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности статьи 1 и пункта 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации.

4. Судебные акты, вынесенные в отношении гражданки Налева Надежды Николаевны на основании пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке.

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

6. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)).

Конституционный Суд  
Российской Федерации

№ 5-П