ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ21-1057

Р Е Ш Е Н И Е
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 14 марта 2022 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Сибиле Г.В.
с участием прокурора Засеевой Э.С.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Иванова Ивана Геннадиевича о признании частично недействующими приказа Федеральной налоговой службы от 20 декабря 2019 г. № ММВ-7-9/645@ «Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка её заполнения, а также форматов и порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещения) по ним в электронной форме» и приложения № 1 к нему,

установил:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) от 20 декабря 2019 г. № ММВ-7-9/645@ «Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка её заполнения, а также форматов и порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещения) по ним в электронной форме» (далее – Приказ) утверждена форма жалобы (апелляционной жалобы), которая приведена в приложении № 1 (далее также – приложение № 1). Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 30 января 2020 г., регистрационный номер 57335, опубликован на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 31 января 2020 г.

Иванов И.Г., являясь индивидуальным предпринимателем, обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании не действующими абзацев первого и второго Приказа, утвердивших форму жалобы (апелляционной жалобы), являющуюся

приложением № 1 к Приказу, и приложения № 1 в части, возлагающей на налогоплательщиков обязанность по оформлению обращений (жалоб) в налоговые органы в установленной форме, ссылаясь на их противоречие статье 139^2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – Кодекс). По мнению административного истца, ФНС России, издавая оспариваемый нормативный правовой акт, вышла за рамки своих полномочий, поскольку статья 139^2 Кодекса устанавливает лишь форму и содержание жалобы, а также содержит указание на то, что жалоба (апелляционная жалоба) подаётся в том числе в письменной форме, при этом приведённая статья не закрепляет обязанности направлять жалобу в соответствии с утверждённой Приказом формой. Считает, что оспариваемые положения возлагают на него дополнительные обязанности по оформлению своих обращений в вышестоящие налоговые органы (наличие интернета для получения формы жалобы), лишая возможности подготовить жалобу в письменной форме (написать жалобу от руки или напечатать её на компьютере) в порядке статьи 139^2 Налогового кодекса Российской Федерации, и нарушают его право на обжалование актов налоговых органов, иных уполномоченных органов и действий (бездействия) их должностных лиц, предусмотренное пунктом 12 статьи 21 Кодекса, затрудняя тем самым доступ к правосудию.

Как указывает Иванов И.Г., несоответствие формы жалобы, направленной в вышестоящий налоговый орган, той форме, которая утверждена Приказом, позволяет судам оставлять без рассмотрения заявления, поданные в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба и Министерство юстиции Российской Федерации в письменных возражениях на административное исковое заявление указали, что Приказ принят федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, оспариваемое нормативное положение соответствует действующему законодательству и не нарушает прав и законных интересов административного истца.

Иванов И.Г. в судебное заседание, о времени и месте которого извещён надлежащим образом, не явился.

Представители Федеральной налоговой службы Шагинян Н.А. и Денисаев М.А. не признали административный иск.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия его представителя.

Обсудив доводы административного истца Иванова И.Г., выслушав возражения представителей Федеральной налоговой службы Шагинян Н.А. и Денисаева М.А., обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив оспариваемые нормативные положения на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Засеевой Э.С., полагавшей необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не

находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Поименованный кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Действие Кодекса распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов, страховых взносов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено названным кодексом (статья 1 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с пунктом 4 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации формы и форматы документов, предусмотренных Кодексом и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, либо через личный кабинет налогоплательщика, либо через информационные системы организации, к которым предоставлен доступ налоговому органу, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полномочия по их утверждению не возложены Налоговым кодексом Российской Федерации на иной федеральный орган исполнительной власти.

Абзацем третьим пункта 1 статьи 139^2 Кодекса установлено, что форматы и порядок представления жалобы в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утверждённым постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, является ФНС России, к полномочиям которой отнесено утверждение форм и форматов документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм и направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, если полномочия по их утверждению не возложены Налоговым кодексом Российской Федерации на иной федеральный орган исполнительной власти (пункт 1, подпункт 5.9.37 пункта 5).

Следовательно, оспариваемый нормативный правовой акт разработан и утверждён компетентным федеральным органом исполнительной власти в пределах полномочий, предоставленных ему законом. Требования законодательства, устанавливающего правила принятия нормативного правового акта и введения его в действие, в том числе порядок государственной регистрации и опубликования, соблюдены и не оспариваются административным истцом.

Как следует из преамбулы Приказа, он принят в целях развития электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также в связи с совершенствованием налогового администрирования.

Приказом утверждены: форма жалобы (апелляционной жалобы) (приложение № 1), формат представления жалобы (апелляционной жалобы) в электронной форме (приложение № 2), формат представления решений (извещения) по жалобе (апелляционной жалобе) в электронной форме (приложение № 3), порядок представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решения (извещения) по жалобе (апелляционной жалобе) в электронной форме (приложение № 4) и порядок заполнения формы жалобы (апелляционной жалобы) (приложение № 5).

Согласно пункту 11 порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решения (извещения) по жалобе (апелляционной жалобе) в электронной форме, утверждённого Приказом, жалоба не считается принятой налоговым органом в случае: 1) подачи жалобы в налоговый орган, не выносивший оспариваемых актов в отношении лица, нарушение прав которого обжалуется; 2) если жалоба не соответствует утверждённому Приказом формату; 3) отсутствия в жалобе, представленной в налоговый орган по телекоммуникационным каналам связи, усиленной квалифицированной электронной подписи лица, подавшего жалобу, или несоответствия электронной подписи, которой подписана поступившая жалоба, усиленной квалифицированной электронной подписи лица, подавшего жалобу; 4) направления представителем лица, нарушение прав которого обжалуется, жалобы без приложения к ней информационного сообщения о представительстве в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в электронной форме.

Довод административного истца о несоответствии Приказа и приложения № 1 в оспариваемой части статье 139^2 Налогового кодекса Российской Федерации лишён правовых оснований.

Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц регулируется главой 19 приведённого кодекса.

В силу статьи 137 Налогового кодекса Российской Федерации 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.

Согласно пункту 1 статьи 138 Кодекса акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном данным кодексом и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

В пункте 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, 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 приведённым кодексом.

Акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в судебном порядке.

Жалоба подаётся в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются (пункт 1 статьи 139 Кодекса).

На основании пункта 1 статьи 139^1 Кодекса апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подаётся через вынесший соответствующее решение налоговый орган.

По общему правилу, закреплённому в абзаце первом пункта 1 статьи 139^2 Кодекса, жалоба подаётся в письменной форме и подписывается лицом, её подавшим, или его представителем.

Альтернативный порядок предусмотрен абзацем вторым пункта 1 указанной нормы Кодекса, согласно которой жалоба может быть направлена в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Пунктом 2 статьи 139^2 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что в жалобе указываются: фамилия, имя, отчество и место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес организации, подающей жалобу (подпункт 1); обжалуемые акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц (подпункт 2); наименование налогового органа, акт ненормативного характера которого, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются (подпункт 3); основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены (подпункт 4); требования лица, подающего жалобу (подпункт 5); способ получения решения по жалобе: на бумажном носителе, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (подпункт 6).

В пункте 6 статьи 139^2 Кодекса установлено, что положения названной статьи применяются также к апелляционной жалобе.

Пункт 2 статьи 139^2 предусматривает общую совокупность сведений, которые должны содержаться в жалобе (апелляционной жалобе).

Форма жалобы (апелляционной жалобы), содержащаяся в приложении № 1, в полной мере соответствует приведённым нормам закона, поскольку содержит весь перечень сведений, который законодателем отнесён к числу обязательных.

Положения статьи 139^2 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривают возможность направления жалобы (апелляционной жалобы) как в письменной, так и электронной форме в зависимости от усмотрения налогоплательщика. Такое законодательное регулирование направлено на согласование интересов налогового органа и налогоплательщиков при налоговом администрировании и определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе реализации ими своих прав, в том числе закреплённого в подпункте 12 пункта 1 статьи 21 этого кодекса права на обжалование.

При этом исходя из положений статьи 139^3 Налогового кодекса Российской Федерации несоответствие жалобы (апелляционной жалобы) форме, утверждённой Приказом, не является основанием для ненаправления жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящий налоговый орган и (или) оставления жалобы без рассмотрения.

Таким образом, Приказ в части утверждения формы жалобы (апелляционной жалобы) соответствует положениям Налогового кодекса Российской Федерации и не возлагает на налогоплательщиков дополнительных обязанностей, не предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, а также не препятствует реализации прав налогоплательщиков на подачу жалобы (апелляционной жалобы).

Оспариваемые административным истцом положения Приказа и приложение № 1 во взаимосвязи со статьями 138 и 139^2 Налогового кодекса Российской Федерации сами по себе не предполагают каких-либо ограничений права налогоплательщика на оспаривание в арбитражном суде актов налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц в соответствии с главой 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Неправильное толкование или неправильное применение оспариваемой нормы, на что ссылается административный истец в административном исковом заявлении, не может служить основанием для признания её недействующей.

С учётом того, что Приказ и приложение № 1 в оспариваемой части не противоречат нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, не нарушают права, свободы и законные интересы административного истца в указанном им аспекте, не возлагают на него дополнительных обязанностей, в удовлетворении заявленного требования надлежит отказать в

соответствии с пунктом 2 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации.

Руководствуясь статьями 175–180, 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления Иванова Ивана Геннадиевича о признании частично недействующими приказа Федеральной налоговой службы от 20 декабря 2019 г. № ММВ-7-9/645@ «Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка её заполнения, а также форматов и порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещения) по ним в электронной форме» и приложения № 1 к нему отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации В.С. Кириллов