ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ22-468

Р Е Ш Е Н И Е

ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 11 августа 2022 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Назаровой А.М.
при секретаре Котович Ю.А.
с участием прокурора Слободина С.А.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «Москоу-Дэсижн» о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 9 марта 2021 г. № АБ-4-19/2990 «О направлении временного порядка проведения совместной сверки расчетов»,

установил:

Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) в целях актуализации и оптимизации процедуры проведения совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам письмом от 9 марта 2021 г. № АБ-4-19/2990 «О направлении временного порядка проведения совместной сверки расчетов» (далее – Письмо) направила в адрес подведомственных налоговых органов для применения в работе Временный порядок проведения совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам, изложенный в приложении к Письму (далее – Временный порядок).

Общество с ограниченной ответственностью «Москоу-Дэсижн» (далее – Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании Письма полностью недействующим, указывая на то, что Письмо обладает признаками нормативного правового акта, но не опубликовано в установленном законом порядке и не соответствует форме, в которой должен быть издан нормативный

акт, регулирующий отношения по оказанию налоговым органом налогоплательщику услуг, связанных с совместной сверкой расчетов и оформлением, вручением и передачей акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам налогоплательщику, поскольку такой акт должен быть издан в форме регламента в соответствии с пунктами 36 и 37 Правил разработки и утверждения административных регламентов предоставления государственных услуг, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 20 июля 2021 г. № 1228 (далее – Правила № 1228), а также в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 6, частью 1 статьи 12, частями 1 и 1^1 статьи 13 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» (далее – Федеральный закон № 210-ФЗ); Письмо также не соответствует статьям 21, 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ, Кодекс), так как пункт 5 Временного порядка ограничивает право налогоплательщика на получение от территориальных налоговых органов достоверных сведений о его расчетах с бюджетом, предусмотренное приведенными нормами НК РФ, не установленным законом сроком.

В обоснование требования административный истец указал, что положения указанного пункта Временного порядка препятствуют Обществу получить сведения об излишне уплаченных налогах и сборах за период с 1 января 2013 г. по 31 декабря 2016 г.

В судебном заседании представители административного истца Белякова М.К., Завьялова Е.Ю., Кравченко А.В. и Лазарев Е.И. просили удовлетворить заявленное требование.

Административные ответчики ФНС России и Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) в письменных возражениях на административный иск указали, что Временный порядок принят ФНС России в пределах полномочий и в полном соответствии с нормами действующего законодательства в связи с необходимостью обеспечить бесперебойную и единообразную работу налоговых органов в части проведения совместных сверок расчетов, в форме письма направлен для применения в работе в управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, не устанавливает прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков, связанных с уплатой налогов, соборов, страховых взносов, пеней и штрафов, выходящих за пределы регулирования, установленного НК РФ, а определяет в рамках одной налоговой процедуры последовательность действий налогоплательщиков, плательщиков страховых взносов при реализации ими права на проведение сверки расчетов с налоговыми органами и получение акта такой сверки, предусмотренного подпунктом 5^1 пункта 1 статьи 21 НК РФ, и корреспондирующей этому праву налогоплательщиков обязанности налоговых органов провести такую сверку на основании соответствующего заявления налогоплательщика, плательщика страховых взносов, а не по собственной инициативе. При этом федеральный законодатель предоставил налоговым

органам право установить данный порядок, форму и формат акта сверки расчетов, а также порядок передачи такого акта в электронной форме налогоплательщикам. Сама по себе процедура сверки расчетов предусмотрена для целей досудебного урегулирования споров, которые могут возникнуть между налогоплательщиком и налоговыми органами в связи с расчетами в налоговых отношениях, не носит обязательного характера для налогоплательщика, а также не является государственной услугой, поскольку при осуществлении налоговым органом сверки расчетов не происходит совершения в отношении налогоплательщика каких-либо юридически значимых действий или не удостоверяется какой-либо факт, затрагивающий права, свободы и законные интересы налогоплательщика, за совершение которых названным законом предполагается взимание пошлин или сборов, за проведение сверки расчетов с налогоплательщиком Кодекс не предусматривает взимание пошлин или сборов. Пункт 5 Временного порядка не создает нового регулирования, а фактически отражает уже существующие законодательные положения, способствует соблюдению баланса частно-публичных интересов, поскольку ограничению сроками контрольных полномочий налоговых органов корреспондирует соответствующее право налогоплательщика на возврат налога из бюджета.

В судебном заседании представители ФНС России Гарибян Ю.С. и Денисаев М.А., представитель Минфина России Шиляев А.П., поддержав изложенные в возражениях правовые позиции, просили отказать в удовлетворении административного искового заявления.

Заинтересованное лицо Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в отзыве на административный иск сообщило, что в ходе проведения правовой экспертизы Письма установлено наличие в нем самостоятельных норм права, регламентирующих процедуру проведения совместной сверки расчетов, на что, в частности, указывает пункт 1 Письма, согласно которому Временный порядок устанавливает последовательность действий налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, налогового агента), состоящего на учете в налоговом органе, либо его представителя и налогового органа при проведении проверки расчетов. Кроме того, Письмом регламентированы основания проведения сверки счетов (пункт 2), способы представления заявления о предоставлении акта сверки счетов налогоплательщиком (пункт 3), максимальный период проведения сверки расчетов (пункт 5), основания для отказа в приеме заявления должностным лицом ФНС России (пункт 6). По мнению Минюста России, письмо устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями Кодекса общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, пункт 5 Временного порядка, определяющий максимальный период проведения сверки расчетов, не соответствует положениям Кодекса, которым вопросы установления максимального периода проведения сверки расчетов не

регламентированы. Между тем в соответствии с пунктом 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009 (далее – Правила № 1009), издание нормативных правовых актов в виде писем, распоряжений и телеграмм не допускается.

Минюст России заявил о рассмотрении дела в отсутствие представителя.

Выслушав стороны, исследовав письменные материалы дела, проверив соответствие оспариваемого акта действующему законодательству Российской Федерации, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего заявленное требование подлежащим удовлетворению, Верховный Суд Российской Федерации приходит к выводу о том, что административное исковое заявление подлежит удовлетворению.

Согласно подпункту 5^1 пункта 1 статьи 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам.

Праву налогоплательщиков корреспондирует обязанность налоговых органов, установленная подпунктом 11 пункта 1 статьи 32 Кодекса, осуществлять по заявлению налогоплательщика, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам. Результаты совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам оформляются актом. Акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам вручается (направляется по почтезаказным письмом) или передается налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщику сбора, налоговому агенту) в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика в течение следующего дня после дня составления такого акта (абзац первый). Порядок проведения совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам, форма и формат акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам, а также порядок его передачи в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика 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, является ФНС России (пункт 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506).

Таким образом, ФНС России обладает законодательно установленными полномочиями на утверждение нормативного правового акта по вопросу порядка проведения совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам.

Судом установлено, что указанный в приведенной норме Кодекса порядок проведения совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам до настоящего времени не утвержден. До его принятия в установленном законом порядке действует Временный порядок.

В пунктах 2 и 3 постановления Пленум Верховного Суда Российской Федерации от 25 декабря 2018 г. № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами» (далее – постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 50) разъяснил, что признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке управомоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления, иным органом, уполномоченной организацией или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений. Существенными признаками, характеризующими акты, содержащие разъяснения законодательства и обладающие нормативными свойствами, являются: издание их органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами, уполномоченными организациями или должностными лицами, наличие в них результатов толкования норм права, которые используются в качестве общеобязательных в правоприменительной деятельности в отношении неопределенного круга лиц.

Как указано в пункте 1 Временного порядка, Временный порядок устанавливает последовательность действий налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, налогового агента), состоящего на учете в налоговом органе, либо его представителя, полномочия которого подтверждены в соответствии со статьей 29 НК РФ (далее – налогоплательщик), и налогового органа при проведении сверки расчетов.

Указанная сверка расчетов проводится налоговым органом в обязательном порядке в следующих случаях: по инициативе налогоплательщика при представлении заявления о предоставлении акта сверки расчетов; в иных случаях, установленных законодательством о налогах и сборах (пункт 2).

Из содержания оспариваемого акта следует, что налогоплательщик вправе представить заявление лично в налоговый орган, через многофункциональный центр предоставления государственных услуг (далее – МФЦ) в соответствии с Соглашением о взаимодействии между МФЦ и УФНС

России по субъекту Российской Федерации, направить по почте, представить в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС), если налогоплательщик взаимодействует с налоговым органом по ТКС и зарегистрирован в качестве участника электронного документооборота с использованием технических средств автоматического создания (проверки) усиленной квалифицированной электронной подписи в налоговом органе, или через личный кабинет налогоплательщика с использованием усиленной неквалифицированной (квалифицированной) электронной подписи (пункт 3).

Пунктом 6 Временного порядка установлен перечень случаев, при которых должностное лицо вправе отказать в приеме заявления в бумажной форме.

Максимальный период проведения сверки расчетов составляет три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующие году проведения сверки расчетов (пункт 5).

Приведенные положения, как и иные положения Временного порядка, сформулированы как нормативные правовые.

Анализ оспариваемого акта указывает на наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений, что является существенными признаками нормативного правового акта. Вместе с тем в Письме отсутствуют результаты толкования норм законодательства о налогах и сборах, в связи с чем оно не может быть отнесено к актам, содержащим разъяснения законодательства.

Положение пункта 5 Временного порядка не соответствует НК РФ, нормами которого максимальный период проведения сверки расчетов не установлен.

Следовательно, Временный порядок вводит не предусмотренное актами большей юридической силы общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Частью третьей статьи 15 Конституции Российской Федерации установлено, что любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения.

Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» (далее – Указ № 763) закреплено, что нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций или имеющие межведомственный характер, прошедшие государственную регистрацию в Министерстве юстиции Российской Федерации, подлежат обязательному официальному опубликованию, кроме актов или отдельных их положений,

содержащих сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера (пункт 8).

Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, кроме актов и отдельных их положений, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера, не прошедшие государственную регистрацию, а также зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий, как не вступившие в силу, и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. На указанные акты нельзя ссылаться при разрешении споров (пункт 10 Указа № 763).

Правилами № 1009 предусмотрено, что нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем, распоряжений и телеграмм не допускается. Структурные подразделения и территориальные органы федеральных органов исполнительной власти не вправе издавать нормативные правовые акты (пункт 2). Нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций, имеющие межведомственный характер, независимо от срока их действия, в том числе акты, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера, подлежат государственной регистрации (пункт 10). Государственная регистрация нормативных правовых актов осуществляется Министерством юстиции Российской Федерации, которое ведет Государственный реестр нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти (пункт 11).

Названные требования при издании Письма, содержащего признаки нормативного правового акта, затрагивающего права и свободы гражданина, соблюдены не были.

В пункте 40 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 50 разъяснено, что акты, не прошедшие государственную регистрацию (если такая регистрация является обязательной), не опубликованные в предусмотренном порядке, а равно имеющие иные нарушения порядка принятия и введения в действие, свидетельствующие об отсутствии у них юридической силы, не влекут правовых последствий и не могут регулировать соответствующие правоотношения независимо от выявления указанных нарушений в судебном порядке. Установив такие нарушения, суд принимает решение о признании оспариваемого акта не действующим полностью (в том числе и при оспаривании в суд его отдельных положений), как не имеющего юридической силы с момента его принятия, вывод о чем должен содержаться в резолютивной части судебного акта.

Исходя из изложенного утверждение административного ответчика об исключительно организационном и внутриведомственном характере оспариваемого акта является несостоятельным.

В соответствии с пунктом 1 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании нормативного правового акта судом принимается решение об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый нормативный правовой акт полностью или в части признается не соответствующим иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и не действующим полностью или в части со дня его принятия или с иной определенной судом даты.

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

решил:

административное исковое заявление общества с ограниченной ответственностью «Москоу-Дэсижн» удовлетворить.

Признать не действующим со дня принятия письмо Федеральной налоговой службы от 9 марта 2021 г. № АБ-4-19/2990 «О направлении временного порядка проведения совместной сверки расчетов».

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 А.М. Назарова