ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ24-755

Р Е Ш Е Н И Е
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 9 декабря 2024 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Томиной Д.Д.
с участием прокурора Слободина С.А.,
рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «Комплаенс» о признании частично недействующей формы «Требование о представлении документов (информации)» (приложение № 17), утверждённой приказом Федеральной налоговой службы от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@,

установил:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьёй 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (далее – Приказ) утверждена форма «Требование о представлении документов (информации)» (приложение

№ 17 к Приказу) (далее также – Форма требования). Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 20 декабря 2018 г., регистрационный номер 53094, опубликован на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 24 декабря 2018 г.

В Форме требования содержится строка «касающиеся деятельности», в отношении которой заполняются сведения о полном и сокращенном наименовании организации (участника (ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков), фамилии, имени, отчестве (при наличии) физического лица, идентификационном номере налогоплательщика и коде причины постановки на учёт в налоговом органе.

Общество с ограниченной ответственностью «Комплаенс» (далее также – ООО «Комплаенс», Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании не действующим приложения № 17 к Приказу в части слов «полное и сокращенное наименования организации (участника (ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков), Ф.И.О. физического лица, ИНН, КПП» в строке «касающиеся деятельности» применительно к ситуации, когда истребование документов (информации) осуществляется на основании абзаца первого пункта 1 статьи 93^1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ, Кодекс).

По мнению Общества, оспариваемое положение противоречит абзацу первому пункта 1 статьи 93^1 Кодекса и части 2 статьи 1 Федерального закона от 17 июля 2009 г. № 172-ФЗ «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов», поскольку содержит неопределённость относительно того, сведения о каких именно лицах должны быть указаны в оспариваемой строке приложения № 17 к Приказу.

Административный истец считает, что оспариваемая им формулировка строки «касающиеся деятельности» позволяет налоговым органам при истребовании документов у участников цепочки сделок указывать в данной строке не проверяемого налогоплательщика, а контрагента проверяемого налогоплательщика, тогда как, по мнению Общества, в данной строке может быть указан исключительно проверяемый налогоплательщик. В противном случае, как полагает ООО «Комплаенс», требование нормы пункта 1 статьи 93^1 НК РФ – допускающее истребование лишь документов, касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, – не соблюдается.

В обоснование своего требования административный истец указывает, что в связи с проведением выездной налоговой проверки в отношении общества с ограниченной ответственностью «СибТрубСнаб» налоговым органом в адрес ООО «Комплаенс» направлено требование от 12 марта 2024 г. № 5949 о представлении документов (информации), касающихся деятельности общества с ограниченной ответственностью «СтройСибРемонт», являющегося контрагентом общества с ограниченной ответственностью «СибТрубСнаб».

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.

Общество с ограниченной ответственностью «Комплаенс», надлежащим образом извещённое о времени и месте рассмотрения дела, в судебное заседание представителя не направило, заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия своего представителя.

Представители Федеральной налоговой службы Келих Е.И. 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 своего представителя.

Обсудив доводы общества с ограниченной ответственностью «Комплаенс», выслушав возражения представителей Федеральной налоговой службы Келих Е.И. и Денисаева М.А., обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив оспариваемое нормативное положение на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего 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.

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 порядка 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).

Приказ в силу пункта 5.6 Типового регламента внутренней организации федеральных органов исполнительной власти, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 28 июля 2005 г. № 452, был согласован с Министерством финансов Российской Федерации.

Процедура издания, введения в действие и опубликования Приказа соответствует положениям Указа 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» и Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждённых постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009.

Нельзя признать состоятельной ссылку административного истца о наличии в Форме требования коррупциогенных факторов.

Согласно части 2 статьи 1 Федерального закона «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» коррупциогенными факторами являются положения нормативных правовых актов (проектов нормативных правовых актов), устанавливающие для правоприменителя необоснованно широкие пределы усмотрения или возможность необоснованного применения исключений из общих правил, а также положения, содержащие неопределённые, трудновыполнимые и (или) обременительные требования к гражданам и организациям и тем самым создающие условия для проявления коррупции.

Пунктом 2 части 1, пунктом 3 части 3 статьи 3 данного федерального закона предусмотрено проведение федеральным органом исполнительной власти в области юстиции антикоррупционной экспертизы нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, иных государственных органов и организаций, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающих правовой статус организаций или имеющих межведомственный характер, а также уставов муниципальных образований и муниципальных правовых актов о внесении изменений в уставы муниципальных образований – при их государственной регистрации.

Подпунктом 14.2 пункта 7 Положения о Министерстве юстиции Российской Федерации, утверждённого Указом Президента Российской Федерации от 13 октября 2004 г. № 1313, действовавшего на момент принятия оспариваемого нормативного правового акта, закреплено, что Министерство юстиции Российской Федерации проводит в установленном порядке антикоррупционную экспертизу нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, иных государственных органов и организаций, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающих правовой статус организаций или имеющих межведомственный характер.

В силу подпункта «в» пункта 2 Правил проведения антикоррупционной экспертизы нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов, утверждённых постановлением Правительства Российской Федерации от 26 февраля 2010 г. № 96, Министерство юстиции Российской Федерации проводит антикоррупционную экспертизу в соответствии с методикой проведения антикоррупционной экспертизы нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов, утверждённой постановлением Правительства Российской Федерации от 26 февраля 2010 г. № 96, в отношении нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, иных государственных органов и организаций, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающих правовой статус организаций или имеющих межведомственный характер, а также уставов муниципальных образований и муниципальных правовых актов о внесении изменений в уставы муниципальных образований – при их государственной регистрации.

Государственная регистрация нормативного правового акта федерального органа исполнительной власти включает в себя в том числе правовую экспертизу соответствия этого нормативного правового акта законодательству Российской Федерации и его антикоррупционную экспертизу (пункт 11 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации).

Как следует из письменных позиций административного ответчика и заинтересованного лица, в процессе подготовки нормативного правового акта Министерством юстиции Российской Федерации проведена

антикоррупционная экспертиза, по её результатам коррупциогенные факторы в проекте нормативного правового акта выявлены не были.

Следовательно, Приказ, утвердивший оспариваемую заявителем Форму требования о представлении документов (информации), принят федеральным органом исполнительной власти в пределах его полномочий, предоставленных ему законом. Требования законодательства, устанавливающие правила принятия нормативного правового акта и введения его в действие, в том числе порядок государственной регистрации и опубликования, соблюдены.

Довод административного истца о несоответствии приложения № 17 к Приказу положениям Налогового кодекса Российской Федерации лишён правовых оснований.

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В силу данного конституционного предписания вводимый законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно – правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц.

В качестве элемента правового механизма, предусмотренного Налоговым кодексом Российской Федерации, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, которой признаётся деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах (пункт 1 статьи 82).

В частности, абзацы первый и третий пункта 1 статьи 93^1 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривают право должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку и мониторинг, истребовать документы (информацию), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика и организации, в отношении которой проводится налоговый мониторинг, у контрагента проверяемого налогоплательщика или у иных лиц, располагающих такими документами (информацией).

Данное законоположение, будучи направленным на получение при осуществлении мероприятий налогового контроля достоверной и объективной информации для целей налогообложения, не предполагает возможности получения необходимой при осуществлении налогового контроля информации с нарушением действующего законодательства.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации действующее законодательство предусматривает широкий круг контрольных полномочий с истребованием документов (информации), осуществляемых в рамках проведения налоговых проверок и анализа полученных материалов, что предназначено обеспечить, с одной стороны, эффективность применяемых средств налогового контроля, а с другой – его

правомерность, предсказуемость и сбалансированность благодаря правовому регулированию контрольных мероприятий, а также ограничениям в отношении их объёма, оснований и поводов, периодичности и продолжительности, которые закон устанавливает в обеспечение прав налогоплательщиков и в защиту их законных интересов (определение от 7 апреля 2022 г. № 821-О).

Из содержания положений статей 82, 88, 89 и 93[1] Налогового кодекса Российской Федерации следует, что в них отсутствуют основания для ограничения истребования документов только у первого контрагента проверяемого налогоплательщика и запрета на истребование документов по цепочке сделок у последующих организаций.

Истребование документов (информации) у лиц, не являющихся контрагентами проверяемого налогоплательщика, является допустимым и не противоречит положениям пункта 1 статьи 93[1] НК РФ.

Форма требования является универсальной формой для истребования документов, которая используется, в частности, при истребовании документов (информации) у проверяемого налогоплательщика (в порядке статьи 93 Кодекса), у контрагентов налогоплательщика, у иных лиц, обладающих необходимыми сведениями (информацией) (в порядке пункта 1 статьи 93[1] Кодекса), у сторон сделки при истребовании документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок (в порядке пункта 2 статьи 93[1] Кодекса).

В зависимости от конкретного основания и субъекта истребования документов (информации) фактическое заполнение формы может отличаться.

Заполнение строки «касающиеся деятельности» позволяет налоговому органу конкретизировать, с какими именно лицами совершены сделки, документы по которым необходимо представить адресату требования. Указание в данной строке не проверяемого налогоплательщика, а его контрагента в ряде случаев позволяет избежать неясности содержания требований о представлении документов (информации) и необоснованного отказа от их исполнения.

В свою очередь, такое заполнение строки «касающиеся деятельности» не отменяет необходимости соблюдения налоговыми органами предписаний, установленных пунктом 1 статьи 93[1] НК РФ, в том числе об относимости запрашиваемых сведений к деятельности проверяемого налогоплательщика.

Форма требования помимо оспариваемой Обществом строки «касающиеся деятельности» обязательно содержит сведения (1) об основании для истребования документов (информации); (2) идентифицирующие истребуемые документы (информацию); (3) о наименовании мероприятия налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость в представлении документов (информации).

В случае направления требования на основании поручения об истребовании документов (информации) к требованию прикладывается копия такого поручения. Форма поручения об истребовании документов (информации) установлена Приказом (приложение № 20) и также содержит такие обязательные реквизиты, как наименование мероприятия налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость в представлении

документов (информации), признаки, индивидуализирующие истребуемые документы (информацию).

Таким образом, формы документов, утверждённые Приказом (в частности, приложения № 17 и 20), содержат достаточное количество реквизитов, позволяющих налогоплательщику не только идентифицировать документы (информацию), необходимые к представлению, но и определить, в рамках каких мероприятий налогового контроля осуществляется истребование, и – в случае истребования документов (информации) в порядке пункта 1 статьи 93^1 Налогового кодекса Российской Федерации – установить связь между запрашиваемыми сведениями и проверяемым лицом.

Требование о представлении документов (информации) может быть признано не соответствующим пункту 1 статьи 93^1 Налогового кодекса Российской Федерации в случае неуказания в требовании цепочки контрагентов и отсутствия возможности установить связь истребуемых документов и сведений с проверяемым налогоплательщиком.

Из приведённых законоположений следует, что указание в строке «касающиеся деятельности» не проверяемого налогоплательщика, а контрагента проверяемого налогоплательщика не освобождает налоговый орган от необходимости указания в требовании наименования проверяемого налогоплательщика и отражения цепочки взаимодействия иных поименованных лиц (адресата требования, его контрагента) с проверяемым налогоплательщиком, что полностью согласуется с положениями пункта 1 статьи 93^1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Оспариваемые положения нормативного правового акта соответствуют требованиям федерального законодательства, отвечают общеправовым критериям определённости, ясности, не допускают неоднозначного толкования относительно как содержания требования, так и обоснованности его направления налоговым органом адресату и не могут рассматриваться как нарушающие права, свободы и законные интересы административного истца в указанном им аспекте.

Приложение № 17 к Приказу в оспариваемой части не предполагает произвольного и неограниченного права налогового органа на получение информации у налогоплательщика, 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, а следовательно, само по себе не может рассматриваться как нарушающее права Общества в указанном им аспекте.

По сути, требование административного истца о признании приложения № 17 к Приказу в оспариваемой части недействующим фактически основано на его несогласии с конкретным решением (действием) должностных лиц территориальных органов налоговой службы и состоявшимся судебным актом с его участием. Вместе с тем проверка законности таких решений и судебных постановлений по конкретным делам, включая оценку доказательств,

установление фактических обстоятельств и применение к ним норм права, не входит в предмет настоящего административного дела. При этом из содержания представленных административным истцом материалов не следует, что применение на практике Формы требования в оспариваемой части не соответствует истолкованию данного нормативного правового акта (его отдельных положений), выявленному судом с учётом места данного акта в системе нормативных правовых актов.

Принимая во внимание, что приложение № 17 к Приказу в оспариваемой части не противоречит нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, не нарушает права, свободы и законные интересы административного истца в указанном им аспекте, не возлагает 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 общества с ограниченной ответственностью «Комплаенс» о признании частично недействующей формы «Требование о представлении документов (информации)» (приложение № 17), утверждённой приказом Федеральной налоговой службы от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@, 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