



ЭКСПЕРТНОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

по запросу [REDACTED]

от 25.10.2019 № исх-05651

Санкт-Петербург

13 ноября 2019 г.

Адресат: [REDACTED]

Экспертная
организация:

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный университет».

Место нахождения: Россия, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб. д.7-9.

Тел: +7 (812) 328-20-00

Эл.почта: spbu@spbu.ru

сайт: spbu.ru

Информационные материалы, представленные для проведения исследования: Не представлены.

Общие положения

Ответственность за подготовку информационных материалов, предоставленных для экспертного исследования (далее – исходные материалы), несет лицо, направившее запрос. Эксперт отвечает за выражение профессионального мнения по поставленным перед ним вопросам в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Экспертное исследование проведено в соответствии с законодательством РФ, внутренними правилами, действующими в СПбГУ. Экспертное исследование было спланировано, проведено с учетом обеспечения разумной уверенности в полноте и достоверности исходных материалов для выражения экспертного суждения и, в том числе, включало в себя: а) изучение доказательств, подтверждающих значение и раскрытие информации в предоставленных исходных материалах; б) оценку принципов и методов создания исходных материалов; в) определение главных оценочных значений, представленных в исходных материалах; г) оценку общего представления об исходных материалах.

Датой экспертного заключения является дата окончания экспертного исследования. По изменениям состава и содержания исходных материалов, которые могут иметь место после окончания экспертного исследования, экспертная организация ответственности не несет.



Вопросы, поставленные перед экспертной организацией:

Экспертное исследование направлено на выражение мнения во всех существенных отношениях по поставленным перед экспертной организацией вопросам:

1. Является ли решение Управления ФНС России об оставлении жалобы без рассмотрения по причине пропуска срока, предусмотренного ст.139 НК РФ, а равно из-за нарушения положений ст.139.3 НК РФ предметом самостоятельного обжалования в целях соблюдения досудебного порядка урегулирования налоговых споров при оспаривании в суде решения инспекции, принятого по итогам выездной налоговой проверки?

2. Является ли досудебный порядок урегулирования налоговых споров соблюденным в ситуации, когда к жалобе была приложена копия доверенности ее подписанта, но Управление ФНС России посчитало, что она заверена неправильно, и не предприняло мер по проверке полномочий, оставив жалобу без рассмотрения. В случае, если действия Управления ФНС России исключили возможность повторной подачи жалобы, вправе ли налоговый орган сослаться на то, что срок, предусмотренный ст.139 НК РФ, пропущен налогоплательщиком?

3. Вправе ли Управление ФНС России при проверке полномочий сослаться на нарушения правил заверения документов, не оспаривая при этом достоверность самой доверенности и не опровергая наличие у подписанта жалобы полномочий на совершение действий по оспариванию решения нижестоящего налогового органа?

Перечень источников, использованных для ответа на поставленные вопросы:

Нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации.

Акты Конституционного Суда РФ:

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева».

2. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм"».

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 05.06.2012 № 13-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1086 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Ю.Г. Тимашова».

4. Определение Конституционного Суда РФ от 16.11.2000 № 238-О «По жалобе ТОО "Эконт" на нарушение конституционных прав и свобод отдельными положениями статей 231, 247, 279, 371 и 379 Таможенного кодекса Российской Федерации».

5. Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 503-О «По жалобе федерального государственного унитарного предприятия "123 Авиационный ремонтный завод" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации».



6. Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 266-О «По жалобе закрытого акционерного общества "Производство продуктов питания" на нарушение конституционных прав и свобод отдельными положениями статей 88, 171, 172 и 176 Налогового кодекса Российской Федерации».

7. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации».

8. Определение Конституционного Суда РФ от 12.04.2011 № 440-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Брокерская фирма "Гарант-инвест" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 5 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации».

9. Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2011 № 1041-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Нефрас" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации».

10. Определение Конституционного Суда РФ от 23.10.2014 № 2481-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Платонова Владимира Владимировича на нарушение его конституционных прав пунктами 1 и 2 статьи 445 Гражданского кодекса Российской Федерации».

11. Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 448-О «По запросу Суда по интеллектуальным правам о проверке конституционности пункта 2 статьи 1248, пункта 2 статьи 1398 и пункта 2 статьи 1406 Гражданского кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с положениями Правил подачи возражений и заявлений и их рассмотрения в Палате по патентным спорам».

12. Определение Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 № 1209-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шабанова Ивана Александровича на нарушение его конституционных прав пунктами 1 и 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации».

13. Определение Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 № 1211-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Производственно-коммерческое предприятие "Веста" на нарушение конституционных прав и свобод абзацами четвертым и пятым пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации».

Акты Высшего Арбитражного Суда РФ:

1. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

2. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.02.2008 № 12566/07 по делу № А50-4625/2007-А19.

Материалы судебной практики:

1. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.12.2017 № Ф07-12777/2017 по делу № А26-1325/2017.



Содержание исследования

Вводные положения

Представляется, что интерпретация налогового закона при разрешении вопросов, связанных с оценкой соблюдения налогоплательщиками обязательного досудебного порядка урегулирования споров с налоговыми органами, не может осуществляться без учета позиции Конституционного Суда РФ в определении роли такого досудебного порядка в механизме защиты прав налогоплательщиков.

Конституционный Суд РФ последовательно исходит из того, что закрепление в налоговом законе обязательного досудебного порядка обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействий их должностных лиц преследует цель обеспечения баланса публичного и частного интересов, исключения необходимости обращения заявителей в суд при наличии возможности устранения нарушения их прав вышестоящим налоговым органом. Обязательность досудебного порядка не может рассматриваться как подрыв конституционного права на судебную защиту именно потому, что такой порядок обеспечивает оперативное разрешение конфликтов непосредственно в уполномоченных государственных органах (определения от 16 ноября 2000 года № 238-О, от 23 октября 2014 года № 2481-О, от 27.06.2017 № 1209-О).

Приведенные положения предопределяют вывод о конституционной допустимости обязательного досудебного порядка при условии, если он демонстрирует эффективность в качестве инструмента защиты прав налогоплательщика. В этом отношении значимой является также позиция Конституционного Суда РФ, выраженная в Определении от 10.03.2016 №448-О применительно к административному (досудебному) порядку защиты интеллектуальных прав. Конституционный Суд РФ прямо указал, что административный (досудебный) порядок защиты не может считаться нарушающим права граждан, поскольку в силу конституционной презумпции добросовестности законодателя (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 5 июня 2012 года № 13-П и др.) - предполагает использование наиболее эффективных инструментов защиты прав граждан и их объединений.

Это означает, что формализация процедур обязательного досудебного обжалования оправдана с конституционных позиций в той мере, в какой она обеспечивает эффективное разрешение правовых конфликтов и не создает при этом неоправданных формальных препятствий для реализации права лица на защиту. Тем более этот подход становится значимым в налоговых отношениях, учитывая, что налоговые органы выражают имущественные интересы государства и не претендуют в связи с этим на роль беспристрастного независимого арбитра в налоговом споре.

Поскольку закрепление досудебного порядка в качестве обязательного исключает возможность непосредственного обращения за защитой нарушенного права в суд, конституционные требования будут нарушены, во всяком случае, тогда, когда уровень адресованных налогоплательщику в целях принятия его административной жалобы к рассмотрению формальных требований окажется более высоким, чем при принятии к рассмотрению его заявления судом. Иное привело бы к существенному снижению эффективности досудебного порядка обжалования как инструмента защиты прав налогоплательщиков. В этом контексте значима позиция, выраженная в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.02.2008 №12566/07 в связи с переходом по общему правилу к внесудебному порядку взыскания сумм налоговых санкций. ВАС РФ признал, что переход к внесудебному порядку взыскания санкций предполагает с позиции законодателя необходимость сохранения гарантий защиты прав



налогоплательщиков, по меньшей мере, в объеме, предусмотренном законодательством, действовавшем при судебном порядке взыскания.

Представляется, что приведенные правовые позиции создают основу для конституционно взвешенной интерпретации положений главы 19 Налогового кодекса РФ в части определения критериев, при которых досудебный порядок обжалования может считаться соблюденным, в том числе применительно к ситуации незаконного оставления налоговым органом административной жалобы налогоплательщика без рассмотрения.

Ответ на вопрос 1

Обращение к досудебному порядку рассмотрения налоговых споров как эффективному инструменту защиты прав налогоплательщиков исключает формальный подход к его реализации. В силу этого досудебный порядок не может признаваться соблюденным в тех случаях, когда предварительное обращение налогоплательщика к вышестоящему налоговому органу направлено исключительно на формальное выполнение соответствующих требований, в связи с чем подача жалобы на решение налогового органа в суд допускается лишь в той части, в какой оно было обжаловано в вышестоящий орган.

Вместе с тем конституционная сбалансированность не могла бы быть достигнута без обращения встречных требований надлежащего использования инструмента досудебного обжалования также и налоговым органам. Это значит, что налогоплательщик не может быть связан обязательностью предварительного рассмотрения его жалобы налоговым органом, если последний игнорирует эту жалобу или создает формальные препятствия для ее рассмотрения по существу в отсутствие для этого законных оснований. В силу прямого указания пункта 2 статьи 138 НК РФ нарушение налоговым органом установленных пунктом 6 статьи 140 НК РФ сроков рассмотрения жалобы на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке. Это значит, что досудебный порядок считается в этом случае соблюденным, в том числе и при отсутствии решения по жалобе налогоплательщика.

Важно заметить, что конституционная предопределенность этого подхода позволила судам выработать его, а Высшему Арбитражному Суду РФ включить в пункт 71 проекта принятого впоследствии Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 еще до его закрепления соответствующей нормы на уровне закона.¹ Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, если вышестоящим налоговым органом в установленный срок решение по апелляционной жалобе не принято, лицо, подавшее такую жалобу, вправе оспорить в суде не только соответствующее бездействие данного органа, но и, в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности, также и не вступившее в силу решение нижестоящего налогового органа. В последнем случае при удовлетворении требования применительно к части 4 статьи 201 АПК РФ в резолютивной части судебного акта указывается на несоответствие оспоренного решения налогового органа закону или иному

¹ Проект Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», г. Москва был размещен на сайте ВАС РФ в Internet в <http://www.arbitr.ru> по состоянию на 13 сентября 2011 г.



нормативному правовому акту. Аналогичным подходом судам необходимо руководствоваться при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании недействительным решения или незаконными действий (бездействия) налогового органа.

Тем самым признано, что право налогоплательщика на судебную защиту умалется, а досудебный порядок обжалования не оправдывает себя уже в ситуации задержек налоговых органов в рассмотрении жалоб, причем независимо от причин, обусловивших нарушение ими установленных на рассмотрение жалобы сроков. Тем более аналогичный подход конституционно оправдан тогда, когда налоговыми органами создаются не основанные на законе препятствия для принятия жалобы налогоплательщика к рассмотрению по существу. Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал недопустимость реализации налоговыми органами своих полномочий вопреки законной цели (постановления от 16.07.2004 № 14-П, от 17.03.2009 № 5-П; определения от 27.12.2005 № 503-О, от 12.07.2006 № 266-О, от 08.04.2010 № 441-О-О, от 12.04.2011 № 440-О-О, от 29.09.2011 № 1041-О-О, от 27.06.2017 № 1211-О).

Признание досудебного порядка соблюденным лишь после самостоятельного обжалования налогоплательщиком акта незаконного оставления его жалобы без рассмотрения приводило бы к существенному снижению уровня гарантий защиты прав тех налогоплательщиков, которым было отказано в досудебном разбирательстве по существу, в сравнении с налогоплательщиками, в отношении производства по жалобе которых была допущена волокита. Тем самым в отношении таких налогоплательщиков нарушался бы принцип пропорциональности в выборе средств защиты нарушенного права в отсутствие учета эффективности таких средств в достижении определенности относительно объема налоговых обязанностей и (или) ответственности.

Приведенная позиция ни в коей мере не противоречит также требованиям пункта 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, положения которого призваны определить критерии допустимости отнесения к самостоятельному предмету обжалования в суде именно решений по существу жалобы налогоплательщика, на что прямо указывает абзац первый этого пункта.

В силу изложенного решение вопроса о соблюдении налогоплательщиком досудебного порядка обжалования решения налогового органа, принятого по результатам выездной налоговой проверки, не предполагает обязательности самостоятельного обжалования решения вышестоящего налогового органа об оставлении жалобы без рассмотрения. В этом случае лицо, подавшее такую жалобу, в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности, вправе оспорить в суде решение нижестоящего налогового органа, принятое по итогам проверки. Иное приводило бы к существенному снижению уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков, которым было незаконно отказано в досудебном разбирательстве по существу, в сравнении с налогоплательщиками, при рассмотрении жалоб которых была допущена волокита. Тем самым в отношении таких налогоплательщиков нарушался бы принцип пропорциональности в выборе средств защиты нарушенного права в отсутствие учета их эффективности.

Ответ на вопрос 2

Рассматривая вопрос о допустимости оставления налоговым органом жалобы без рассмотрения по причине нарушения налогоплательщиком порядка подтверждения при подаче жалобы полномочий представителя, с признанием на этом основании досудебного порядка не соблюденным, представляется необходимым учитывать следующее.



Пункт 1 статьи 139.3 НК РФ предельным образом ограничивает круг обстоятельств, позволяющих налоговым органам оставлять жалобы без рассмотрения по формальным основаниям, что исключает риски для налогоплательщиков, допускающих устранимые погрешности при оформлении жалобы, позволяя избежать неоправданно формального подхода налоговых органов к соблюдению налогоплательщиками установленных статьей 139.2 НК РФ требований. Такие обстоятельства носят по смыслу закона объективный характер и не могут быть устранены по воле налогоплательщика для целей выполнения им требований к подаче жалобы. Особое место занимает в этом отношении лишь пропуск срока на подачу жалобы, решение о восстановлении которого может быть принято налоговым органом по ходатайству налогоплательщика.

К обстоятельствам, влекущим оставление жалобы без рассмотрения, подпункт 1 пункта 1 статьи 139.3 НК РФ относит, в том числе нарушение требований пункта 1 статьи 139.2 НК РФ, касающихся необходимости подачи жалобы в письменной форме с подписанием лицом, ее подавшим, или представителем, либо в электронной форме. Выполнение этого требования является критически значимым, поскольку позволяет юридически зафиксировать волеизъявление на подачу жалобы конкретного субъекта в целях наступления соответствующих правовых последствий, что и позволяет налоговому органу рассматривать некий текст именно как правовой акт подачи жалобы соответствующим субъектом налоговых отношений.

В то же время подпункт 1 пункта 1 статьи 139.1 НК РФ не включает в число таких оснований допускаемые при подаче жалобы нарушения требований к подтверждению полномочий подписавшего ее представителя. В этом отношении Арбитражный суд Северо-Западного округа обоснованно исходит из буквального толкования подпункта 1 пункта 1 статьи 139.3 НК РФ, обращая внимание на изменение его редакции Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ. Эти изменения повлекли исключение упоминания о таком основании оставления жалобы без рассмотрения как непредставление оформленных в установленном порядке документов, подтверждающих полномочия представителя на ее подписание. Сославшись на изменение редакции подпункта 1 пункта 1 статьи 139.3 НК РФ, суд не усмотрел оснований для оставления жалобы без рассмотрения на одном лишь формальном основании непредставления вместе с жалобой оформленных в установленном порядке документов, подтверждающих полномочия представителя на ее подписание (Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.12.2017 № Ф07-12777/2017 по делу № А26-1325/2017).

Представляется, однако, что и до внесения упомянутых изменений отсутствовали основания для интерпретации соответствующих положений как допускающих оставление жалобы без рассмотрения лишь на формальном основании несоблюдения требований к подтверждению в установленном порядке полномочий подписавшего жалобу представителя, независимо от факта наделения его такими полномочиями. Так, если непредставление соответствующих документов вызвано объективным отсутствием надлежаще оформленных полномочий представителя, это обстоятельство уже не может быть устранено для целей принятия жалобы к производству, поскольку наделение лица полномочиями представителя в будущем не исцелит ничтожности акта подачи жалобы, состоявшегося в отсутствие у него таких полномочий. В этом случае обнаруживаются объективные основания для оставления соответствующей жалобы без рассмотрения, поскольку она не может быть признана подписанной от лица налогоплательщика. При этом поданная впоследствии уполномоченным лицом новая жалоба может быть принята к рассмотрению при условии соблюдения сроков на ее подачу.



Если же имеют место погрешности в подтверждении полномочий, которыми подавший жалобу представитель действительно наделен в установленном законом порядке, они могут быть устранены в рамках подготовки жалобы к рассмотрению. Создание формальных препятствий для устранения таких погрешностей приведет к нарушению конституционного требования эффективной защиты прав налогоплательщиков в досудебных процедурах. Следование этому требованию предполагает установление действительного волеизъявления налогоплательщика на подачу жалобы, отрицая допустимость оставления ее без рассмотрения лишь в связи с нарушением требований к его формальному подтверждению, что обеспечивает должную эффективность досудебного порядка защиты. Иное привело бы к превышению уровня формализации требований, адресованных налогоплательщикам в рамках досудебных процедур, над уровнем формализации, допускаемым при разрешении вопроса о принятии аналогичного дела к производству судом.

Процессуальное законодательство ориентировано в этом отношении на содействие заявителю в реализации его права на защиту, обеспечение возможности принятия мер для устранения обстоятельств, создающих формальные препятствия для принятия дела к производству. В том числе это касается и обязанности приложить к заявлению доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на его подписание (пункты 1 и 2 статьи 128, подпункт 5 пункта 1 статьи 126 АПК РФ). При этом важно, что в случае устранения заявителем в установленный срок обстоятельств, являющихся препятствием для принятия дела к производству, заявление считается поданным в день его первоначального поступления в суд (пункт 3 статьи 128 АПК РФ).

Отсутствие прямых аналогичных нормативных положений применительно к досудебному порядку разрешения налоговых споров продиктовано не повышенным уровнем требований к соблюдению формальных предписаний подателями административных жалоб, а особенностями статуса субъекта, разрешающего налоговый спор в силу наличия у него административных полномочий по осуществлению контроля за деятельностью нижестоящих органов. Учет этих особенностей позволяет избежать детальной регламентации соответствующих процедур при поддержании конституционно заданного объема гарантий прав налогоплательщиков.

Такой подход является конституционно сбалансированным, поскольку не позволяет налоговому органу оставить жалобу налогоплательщика без рассмотрения на одном лишь формальном основании нарушения порядка подтверждения при подаче жалобы полномочий представителя, носящего устранимый характер. В то же время он предполагает проверку налоговым органом полномочий лица, подписавшего жалобу, исключая принятие к рассмотрению жалобы в отсутствие у подписавшего ее лица действительных полномочий. В случае устранения налогоплательщиком таких погрешностей в рамках проверки налоговым органом действительности полномочий представителя отсутствуют также основания для определения иной даты подачи налогоплательщиком жалобы, кроме как даты ее первоначальной подачи в налоговый орган.

С учетом изложенного не усматривается правовых оснований для признания досудебного порядка несоблюденным в ситуации оставления налоговым органом жалобы без рассмотрения на одном лишь формальном основании допущения налогоплательщиком погрешностей в подтверждении полномочий подписавшего жалобу представителя без проверки действительности его полномочий. В случае устранения налогоплательщиком таких погрешностей в рамках проверки налоговым органом действительности полномочий представителя отсутствуют также основания для определения иной даты



подачи налогоплательщиком жалобы, кроме как даты ее первоначальной подачи в налоговый орган. Иной подход привел бы к превышению уровня формализации требований, адресованных налогоплательщикам в рамках досудебных процедур, над уровнем формализации, допускаемым при разрешении вопроса о принятии аналогичного дела к производству судом, и подорвал тем самым эффективность досудебного порядка защиты.

Ответ на вопрос 3

С учетом приведенных выводов относительно конституционной недопустимости формального подхода к реализации досудебного порядка обжалования, призванного выступать эффективным инструментом защиты прав налогоплательщиков, тем более не может быть признана допустимой ссылка налогового органа на несоблюдение правил подтверждения полномочий представителя как формальное препятствие для принятия жалобы к рассмотрению в том случае, когда наличие у представителя полномочий на подачу жалобы не вызывает у налогового органа сомнений.

Заключение

Вопрос 1: Является ли решение Управления ФНС России об оставлении жалобы без рассмотрения по причине пропуска срока, предусмотренного ст.139 НК РФ, а равно из-за нарушения положений ст.139.3 НК РФ предметом самостоятельного обжалования в целях соблюдения досудебного порядка урегулирования налоговых споров при оспаривании в суде решения инспекции, принятого по итогам выездной налоговой проверки?

Ответ на вопрос 1:

В силу изложенного решение вопроса о соблюдении налогоплательщиком досудебного порядка обжалования решения налогового органа, принятого по результатам выездной налоговой проверки, не предполагает обязательности самостоятельного обжалования решения вышестоящего налогового органа об оставлении жалобы без рассмотрения. В этом случае лицо, подавшее такую жалобу, в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности, вправе оспорить в суде решение нижестоящего налогового органа, принятое по итогам проверки. Иное приводило бы к существенному снижению уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков, которым было незаконно отказано в досудебном разбирательстве по существу, в сравнении с налогоплательщиками, при рассмотрении жалоб которых была допущена волокита. Тем самым в отношении таких налогоплательщиков нарушался бы принцип пропорциональности в выборе средств защиты нарушенного права в отсутствие учета их эффективности.

Вопрос 2: Является ли досудебный порядок урегулирования налоговых споров соблюденным в ситуации, когда к жалобе была приложена копия доверенности ее подписанта, но Управление ФНС России посчитало, что она заверена неправильно, и не предприняло мер по проверке полномочий, оставив жалобу без рассмотрения. В случае, если действия Управления ФНС России исключили возможность повторной подачи жалобы, вправе ли налоговый орган сослаться на то, что срок, предусмотренный ст.139 НК РФ, пропущен налогоплательщиком?



Ответ на вопрос 2:

Не усматривается правовых оснований для признания досудебного порядка несоблюденным в ситуации оставления налоговым органом жалобы без рассмотрения на одном лишь формальном основании допущения налогоплательщиком погрешностей в подтверждении полномочий подписавшего жалобу представителя без проверки действительности его полномочий. В случае устранения налогоплательщиком таких погрешностей в рамках проверки налоговым органом действительности полномочий представителя отсутствуют также основания для определения иной даты подачи налогоплательщиком жалобы, кроме как даты ее первоначальной подачи в налоговый орган. Иной подход привел бы к превышению уровня формализации требований, адресованных налогоплательщикам в рамках досудебных процедур, над уровнем формализации, допускаемым при разрешении вопроса о принятии аналогичного дела к производству судом, и подорвал тем самым эффективность досудебного порядка защиты.

Вопрос 3: Вправе ли Управление ФНС России при проверке полномочий ссылаться на нарушения правил заверения документов, не оспаривая при этом достоверность самой **доверенности** и не опровергая наличие у подписанта жалобы полномочий на совершение действий по оспариванию решения нижестоящего налогового органа?

Ответ на вопрос 3:

С учетом приведенных выводов относительно конституционной недопустимости формального подхода к реализации досудебного порядка обжалования, призванного выступать эффективным инструментом защиты прав налогоплательщиков, тем более не может быть признана допустимой ссылка налогового органа на несоблюдение правил подтверждения полномочий представителя как формальное препятствие для принятия жалобы к рассмотрению в том случае, когда наличие у представителя полномочий на подачу жалобы не вызывает у налогового органа сомнений.

Исследование в объеме 10 страниц.

Директор
Центра экспертизы



А. Попов

А.В. Попов