



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ16-486

РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

2 августа 2016 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Иваненко Ю.Г.
при секретаре Поляковой К.А.
с участием прокурора Масаловой Л.Ф.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Семененко В.В. о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 20 января 2016 г. № 03-11-11/1656,

установил:

Семененко В.В., осуществляющий деятельность в качестве индивидуального предпринимателя и применяющий упрощённую систему налогообложения, обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) от 20 января 2016 г. № 03-11-11/1656 (далее – Письмо), ссылаясь на то, что оно обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно подпункту 16 пункта 3 статьи 346¹² Налогового кодекса Российской Федерации. Своё требование административный истец мотивировал тем, что Письмо нарушает его права и законные интересы как индивидуального предпринимателя, поскольку согласно данным в нём разъяснениям он утратит право на применение упрощённой системы налогообложения в ноябре 2016 года, когда станет собственником здания торгового комплекса стоимостью более [] рублей, строительство

которого он инвестирует в размере [] [] рублей. По его мнению, предусмотренное подпунктом 16 пункта 3 статьи 346¹² Налогового кодекса Российской Федерации требование о предельном размере остаточной стоимости основных средств, превышение которого не допускает применение упрощённой системы налогообложения организациями, не распространяется на индивидуальных предпринимателей. Указанное в такой норме ограничение невозможно применить к налогоплательщикам – индивидуальным предпринимателям, у которых согласно Федеральному закону от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» отсутствует обязанность по ведению бухгалтерского учёта.

В письменном возражении административный ответчик Минфин России указал, что Письмо соответствует Налоговому кодексу Российской Федерации, не нарушает субъективных прав административного истца в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, является ответом на вопрос налогоплательщика, поэтому содержащиеся в нём разъяснения не могут иметь юридического значения и породить правовые последствия для неопределённого круга лиц.

В письменных возражениях заинтересованные лица Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) и Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) пояснили, что оспариваемое письмо адресовано конкретному лицу, носит информационно-разъяснительный характер, о чём непосредственно указано в его содержании, не устанавливает новых норм, обязательных к применению налоговыми органами, не обладает нормативными свойствами, содержащееся в нём разъяснение не выходит за рамки адекватного истолкования положений налогового законодательства, не влечёт изменение правового регулирования соответствующих налоговых правоотношений, прав и законных интересов административного истца не нарушает.

В судебном заседании представители административного истца Гордеева К.Е. и Назарчук О.Н. поддержали заявленное требование, дополнительно пояснив, что выраженная в оспариваемом письме позиция Минфина России по вопросу утраты индивидуальным предпринимателем права на применение упрощённой системы налогообложения в связи с превышением остаточной стоимости основных средств [] рублей излагалась и в иных письмах данного министерства и ФНС России начиная с 2008 г., считали, что не соответствует разъясняемым нормативным положениям именно абзац седьмой Письма, который должен быть признан недействующим.

Представители Минфина России – Ткаченко Н.Г., ФНС России – Денисаев М.А., Рымарев А.В. и Минюста России – Бабченко В.Н. не признали административный иск.

Выслушав объяснения представителей административного истца Гордеевой К.Е. и Назарчук О.Н., возражения представителя Минфина России Ткаченко Н.Г., представителей ФНС России – Денисаева М.А. и Рымарева А.В., Минюста России – Бабченко В.Н., проверив наличие у оспариваемого акта

нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Масаловой Л.Ф., полагавшей необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Исходя из положений пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (далее – Положение), Минфин России, являющийся федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, в пределах своей компетенции издаёт нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Полномочия Минфина России в установленной сфере деятельности конкретизированы в том числе в статье 34² Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой он даёт письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса (пункты 1, 3).

Оспариваемое письмо издано при реализации Минфином России установленных полномочий и представляет собой ответ заместителя директора департамента налоговой и таможенно-тарифной политики министерства на обращение гражданина Н. от 18 ноября 2015 г., состоящий из восьми абзацев следующего содержания.

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел обращение от 18.11.2015 по вопросу применения упрощённой системы налогообложения и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 16 пункта 3 статьи 346¹² Налогового кодекса Российской Федерации не вправе применять упрощённую систему налогообложения организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учёте, превышает ████████ рублей.

При этом пунктом 4 статьи 346¹³ Кодекса предусмотрено, что, если по итогам отчётного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьёй 346¹⁵ Кодекса и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346²⁵ Кодекса, превысили 60 млн рублей и (или) в течение отчётного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346¹² и пунктом 3 статьи 346¹⁴ Кодекса, такой налогоплательщик (как организация, так и индивидуальный

предприниматель) считается утратившим право на применение упрощённой системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

В связи с этим определение остаточной стоимости основных средств индивидуальным предпринимателем в целях пункта 4 статьи 346¹³ Кодекса производится по правилам, установленным подпунктом 16 пункта 3 статьи 346¹² Кодекса для организаций. При этом учитываются основные средства, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 256 Кодекса (в редакции Федерального закона от 8 июня 2015 г. № 150-ФЗ) с 1 января 2016 г. амортизируемым имуществом признаётся имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путём начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признаётся имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей (до 1 января 2016 г. – более 40 000 рублей).

В соответствии с пунктом 1 статьи 257 Кодекса первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 Кодекса).

В связи с этим при превышении предельного размера остаточной стоимости основных средств, установленного подпунктом 16 пункта 3 статьи 346¹² Кодекса, индивидуальный предприниматель утрачивает право на применение упрощённой системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущено указанное превышение.

В абзаце восьмом Письма сообщено, что оно не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в этом письме.

Письмо, изданное как акт казуального толкования в ответ на индивидуальный запрос конкретного налогоплательщика, не было применено налоговыми органами в отношении административного истца в качестве акта, имеющего нормативные свойства. Основанием для изменения выбранного административным истцом режима налогообложения или утраты им права на применение упрощённой системы налогообложения оно не являлось и не является. При данных обстоятельствах права, свободы и законные интересы

административного истца оспариваемым актом не нарушены. Сам акт оспорен им не в связи с конкретным делом.

Имеющееся в абзаце седьмом Письма разъяснение об утрате права на применение упрощённой системы налогообложения индивидуальным предпринимателем при превышении предельного размера остаточной стоимости основных средств, установленного подпунктом 16 пункта 3 статьи 346¹² Налогового кодекса Российской Федерации, не выходит за рамки адекватного истолкования положений указанной нормы во взаимосвязи с приведённым в Письме абзацем первым пункта 4 статьи 346¹³ Кодекса, которым предусмотрено, что, если по итогам отчётного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьёй 346¹⁵ и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346²⁵ Кодекса, превысили 60 млн рублей и (или) в течение отчётного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346¹² и пунктом 3 статьи 346¹⁴ Кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощённой системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

Как следует из содержания пункта 4 статьи 346¹³ Налогового кодекса Российской Федерации, в котором используется понятие «налогоплательщик», сформулированные в ней условия прекращения применения упрощённой системы налогообложения, в том числе имеющие отсылочный характер, являются общими и распространяются на всех налогоплательщиков, то есть на организации и индивидуальных предпринимателей.

Письмо Минфином России официально не публиковалось, до сведения ФНС России и его территориальных органов не доводилось, на исполнение не направлялось.

Доказательств того, что Письмо используется в деятельности налоговых органов и является для них обязательным в отношениях с налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощённую систему налогообложения, также не имеется.

Не будучи адресованным налоговым органам и их должностным лицам, оно не содержит предписания о правах и обязанностях персонально не определённого круга лиц, следовательно, не устанавливает общеобязательных правил поведения, рассчитанных на неоднократное применение, и носит информационно-разъяснительный характер, о чём непосредственно указано в его последнем абзаце.

Таким образом, оспариваемый акт не имеет нормативных свойств, в том числе не приобрёл их и опосредованно – через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов.

Факт размещения Письма в негосударственном электронном периодическом издании, специализирующемся на распространении правовой информации, не связан с наличием или отсутствием у публикуемого акта нормативных свойств и не влияет на правовую оценку его содержания.

Иной подход к оценке подобных обстоятельств неофициального опубликования Письма означал бы автоматическое наделение свойством нормативности любого подобного акта федерального органа исполнительной власти лишь в силу того факта, что его содержание стало доступным неопределённому кругу лиц. Это, в свою очередь, исключало бы и необходимость судебной проверки у такого акта нормативных свойств, и возможное признание его не действующим полностью или в части, что не согласуется с требованиями статьи 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, предусматривающей такой специальный способ защиты гражданских прав и процедуру его реализации.

Подпункт 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации, предписывая налоговым органам руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, вопреки доводам административного истца не устанавливает обязанности налоговых органов руководствоваться ответами Минфина России, адресованными конкретным заявителям, а не налоговым органам.

Из приведённой нормы и взаимосвязанного с ней пункта 2 Положения следует, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, данными министерством при осуществлении им координации и контроля деятельности находящейся в его ведении ФНС России.

Ссылка административного истца на то, что начиная с 2008 г. Минфин России неоднократно и последовательно в различных своих письмах излагал аналогичные по содержанию ответы, не означает, что именно оспариваемое письмо имеет либо вследствие указанных обстоятельств приобрело нормативные свойства. Правовые основания для подобного вывода отсутствуют. Оценка содержания актов, не относящихся к предмету административного иска по настоящему делу, не может быть произведена.

В связи с изложенными выше мотивами доводы административного истца о том, что Письмо обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, следует признать несостоятельными и подлежащими отклонению.

Из смыслового содержания статьи 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации следует, что судом может быть признан не действующим полностью или в части по мотиву несоответствия смыслу разъясняемых нормативных положений только акт, содержащий разъяснения законодательства и обладающий нормативными свойствами.

При этом установленный в судебном порядке факт ненормативного характера акта исключает его использование в правоприменении в отношении неопределённого круга лиц и, соответственно, не требует дополнительного признания его недействующим по результатам проверки его содержания,

поскольку в этом случае он не оказывает общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения.

Поскольку Письмо не обладает нормативными свойствами, правовых оснований для удовлетворения заявленного требования не имеется.

Руководствуясь статьями 175–180, 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления Семененко В [REDACTED] В [REDACTED] о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 20 января 2016 г. № 03-11-11/1656 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



Ю.Г. Иваненко