



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ18-273

Р Е Ш Е Н И Е ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

8 июня 2018 г.

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

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению индивидуального предпринимателя Митрофанова Андрея Павловича о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 12 февраля 2018 г. № 03-15-07/8369,

установил:

Министерством финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) 12 февраля 2018 г. издано письмо № 03-15-07/8369 по вопросу определения базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощённую систему налогообложения (далее – Письмо).

Разъясняя отдельные положения Налогового кодекса Российской Федерации, Минфин России в Письме указал:

«Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел обращение по вопросу определения базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощённую систему налогообложения (далее – УСН), и сообщает следующее.

Согласно пункту 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) индивидуальные предприниматели являются плательщиками страховых взносов.

Положениями подпункта 1 пункта 1 статьи 430 Налогового кодекса установлен дифференцированный подход к определению размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за себя для индивидуальных предпринимателей исходя из их дохода, который заключается в следующем:

– в случае, если величина дохода индивидуального предпринимателя за расчетный период не превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере 26 545 рублей за расчетный период 2018 года, 29 354 рублей за расчетный период 2019 года, 32 448 рублей за расчетный период 2020 года;

– в случае, если величина дохода индивидуального предпринимателя за расчетный период превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере 26 545 рублей за расчетный период 2018 года (29 354 рублей за расчетный период 2019 года, 32 448 рублей за расчетный период 2020 года) плюс 1,0 процента суммы дохода индивидуального предпринимателя, превышающего 300 000 рублей за расчетный период.

При этом размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за расчетный период не может быть более восьмикратного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленного абзацем вторым подпункта 1 пункта 1 статьи 430 Налогового кодекса.

Учитывая изложенное, если доход индивидуального предпринимателя в расчетном периоде превышает 300 000 руб., то такой индивидуальный предприниматель, помимо фиксированного размера страховых взносов доплачивает на свое пенсионное страхование 1,0 процента с суммы дохода, превышающего 300 000 руб., но до определенной предельной величины.

При этом согласно подпункту 3 пункта 9 статьи 430 Налогового кодекса в целях применения положений пункта 1 данной статьи для плательщиков, применяющих УСН, доход учитывается в соответствии со статьей 346.15 Налогового кодекса.

Исходя из положений статьи 346.15 Налогового кодекса, индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, при определении доходов учитывают доходы, упомянутые в пунктах 1 и 2 статьи 248 Налогового кодекса.

Таким образом, в целях определения размера страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию за соответствующий расчетный период для индивидуальных предпринимателей на УСН, как производящих, так и не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, величиной дохода является сумма фактически полученного ими дохода от осуществления предпринимательской деятельности за этот расчетный период. Расходы, предусмотренные статьей 346.16 Налогового кодекса, в этом случае не учитываются.

Необходимо отметить, что положения подпункта 1 пункта 1 статьи 430 Налогового кодекса об определении размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для индивидуального предпринимателя исходя из его дохода не увязываются с определением таким индивидуальным предпринимателем его налоговой базы при уплате соответствующего налога в

зависимости от применяемого специального налогового режима (система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения и т.д.).

С учетом вышеизложенного и принимая во внимание то, что не все индивидуальные предприниматели ведут учет расходов, формирование пенсионных прав не должно увязываться с конечным результатом предпринимательской деятельности индивидуальных предпринимателей за тот или иной конкретный (налоговый) период (прибыль, убыток).

Налоговым кодексом вычет сумм расходов при определении размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за соответствующий расчетный период предусмотрен только в отношении тех индивидуальных предпринимателей, которые уплачивают налог на доходы физических лиц. Норм, распространяющих данный подход на иных плательщиков на других налоговых режимах, Налоговый кодекс не содержит».

Митрофанов А.П., осуществляющий деятельность в качестве индивидуального предпринимателя и применяющий упрощенную систему налогообложения, обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим Письма, ссылаясь на то, что оно обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно части 3 статьи 55 Конституции Российской Федерации, статье 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», статьям 3, 346¹⁵, 346¹⁶, части 2 статьи 346¹⁸, статье 430 Налогового кодекса Российской Федерации.

Свое требование административный истец мотивировал тем, что Письмо нарушает его права и законные интересы как индивидуального предпринимателя, поскольку, руководствуясь оспариваемым письмом, налоговые органы игнорируют его расходы как предпринимателя при исчислении взносов на обязательное пенсионное страхование, тем самым незаконно принуждают к оплате взносов в большем размере. По его мнению, Письмо носит дискриминационный характер по отношению к индивидуальным предпринимателям, использующим упрощенную систему налогообложения, поскольку индивидуальные предприниматели, использующие общую систему налогообложения, имеют право на вычет расходов при уплате взносов на обязательное пенсионное страхование, тогда как первые лишены такого права.

В письменном возражении Минфин России указал, что Письмо соответствует Налоговому кодексу Российской Федерации, не нарушает прав административного истца в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, является ответом на запрос Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) о разъяснении вопроса определения базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование

индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощённую систему налогообложения. По своему характеру Письмо относится к служебной переписке, не имеет нормативных свойств, не подлежит официальному опубликованию. Размещение оспариваемого письма в конкретном электронном периодическом издании не связано с действиями государственных органов и, соответственно, не означает официального опубликования этого письма.

Федеральная налоговая служба в письменных возражениях указала, что Письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений и не нарушает прав и законных интересов административного истца.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее также – Минюст России) в письменных объяснениях выразило позицию, что разъяснения, данные в оспариваемом письме, не соответствуют действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, введены в качестве общеобязательных правил, распространяющихся на неопределённый круг лиц и рассчитанных на неоднократное применение. Таким образом, Письмо фактически приобрело свойства, позволяющие применять его в качестве обязывающего предписания общего характера.

Административный истец Митрофанов А.П. в судебное заседание, о времени и месте которого извещён надлежащим образом, не явился.

Представители Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П., Летунов И.А., Лобова Е.Н., представители Федеральной налоговой службы Катронова И.Н., Матвиенко А.А. не признали административный иск.

Представители Министерства юстиции Российской Федерации Кузнецов М.Ю., Агейчева Е.М., Гаврилова И.В. требование административного истца считали обоснованным и подлежащим удовлетворению.

Обсудив доводы административного истца Митрофанова А.П., выслушав возражения представителей Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., Летунова И.А., Лобовой Е.Н., представителей Федеральной налоговой службы Катроновой И.Н., Матвиенко А.А., объяснения представителей Министерства юстиции Российской Федерации Кузнецова М.Ю., Агейчевой Е.М., Гавриловой И.В., 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 отказать в удовлетворении административного иска, 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 (пункт 1).

Минфин России координирует и контролирует деятельность находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка, Федеральной таможенной службы и Федерального казначейства (пункт 2 Положения).

Реализуя предоставленные законом полномочия и отвечая на обращение ФНС России, Минфин России в лице директора Департамента налоговой и таможенной политики дал разъяснения в форме Письма, оспариваемого административным истцом.

Данные разъяснения ФНС России направлены для сведения и использования в работе налоговых органов в приложении к письму от 21 февраля 2018 г. № ГД-4-11/3541@, а также размещены на официальном сайте указанной службы в сети «Интернет» (www.nalog.ru).

Таким образом, Письмо издано Минфином России при реализации полномочий, установленных законом.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217¹ Кодекса по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, содержащего разъяснения законодательства и обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый акт полностью или в части не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Между тем подобного основания по настоящему делу не имеется.

Оспариваемое письмо содержит разъяснения по вопросу определения базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощённую систему налогообложения и уплачивающими такие страховые взносы за себя, основанное на отдельных положениях Налогового кодекса Российской Федерации, а именно: пункта 1 статьи 419 (абзац второй), подпункта 1 пункта 1 статьи 430 (абзацы третий – седьмой, одиннадцатый), подпункта 3 пункта 9 статьи 430 (абзац восьмой), статьи 346¹⁵ (абзац девятый).

При этом изложенные разъяснения, которые Минфином России официально не опубликованы, не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведённые в Письме конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация (абзацы десятый, двенадцатый, тринадцатый) соответствуют действительному смыслу разъясняемых Минфином России нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации плательщиками страховых взносов признаются две категории лиц, являющихся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования. Кодекс определяет их как лиц, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями – подпункт 1 приведённой нормы), и как плательщиков, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой (подпункт 2)).

На основании пункта 2 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, если плательщик относится одновременно к нескольким категориям, указанным в пункте 1 данной статьи, он исчисляет и уплачивает страховые взносы отдельно по каждому основанию.

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 419 Кодекса, признаётся осуществление предпринимательской либо иной профессиональной деятельности в случае, предусмотренном абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 430 Кодекса, а также доход, полученный плательщиком страховых взносов и определяемый в соответствии с пунктом 9 статьи 430 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 430 Кодекса установлен дифференцированный размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для упоминаемой категории плательщиков в зависимости от величины дохода плательщика за расчётный период, если иное не предусмотрено данной статьёй: если величина дохода плательщика за расчётный период не превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере 26 545 рублей за расчётный период 2018 г., 29 354 рубля за расчётный период 2019 г., 32 448 рублей за расчётный период 2020 г. (абзац второй подпункта 1); если величина дохода плательщика за расчётный период превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере 26 545 рублей за расчётный период 2018 г. (29 354 рубля за расчётный период 2019 г., 32 448 рублей за расчётный период 2020 г.) плюс 1,0 процента суммы дохода плательщика, превышающего 300 000 рублей за расчётный период (абзац третий подпункта 1). При этом размер страховых взносов на

обязательное пенсионное страхование за расчётный период не может быть более восьмикратного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленного абзацем вторым данного подпункта (абзац четвёртый).

Таким образом, абзацы второй – седьмой Письма о том, что индивидуальные предприниматели являются плательщиками страховых взносов, а размер взносов определяется по правилам статьи 430 Кодекса, воспроизводят содержание разъясняемых нормативных положений.

В целях реализации положений пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации федеральным законодателем определены правила учёта дохода плательщиков в зависимости от применяемого ими налогового режима, которые изложены в пункте 9 статьи 430 Кодекса. В частности для плательщиков, применяющих упрощённую систему налогообложения, доход учитывается в соответствии со статьёй 346¹⁵ данного кодекса, согласно пункту 1 которой при определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 Кодекса.

Эти законоположения в их взаимосвязи правильно приведены в абзацах восьмом и девятом Письма.

Устанавливая принципы обложения страховыми взносами, которые детализированы в главе 34 «Страховые взносы» Налогового кодекса Российской Федерации (его статьях 419–432), федеральный законодатель применительно к обложению страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование указанных в статье 430 Кодекса плательщиков, применяющих упрощённую систему налогообложения, не ввёл предписания об исчислении в целях применения положений пункта 1 статьи 419 Кодекса доходов указанной категории плательщиков с учётом расходов, предусмотренных статьёй 346¹⁶ Кодекса. Подобные указания отсутствуют в содержании взаимосвязанных норм статей 419, 430, 346¹⁵ Кодекса, положения которых в Письме, включая его абзацы десятый – двенадцатый, истолкованы в соответствии с их буквальным и смысловым содержанием.

Как следует из пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, индивидуальные предприниматели в отношениях, связанных с уплатой за себя страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, относятся к категории «плательщиков, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам».

Не относящийся к вопросу определения базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощённую систему налогообложения, комментарий в абзаце тринадцатом Письма о том, что Налоговым кодексом Российской Федерации вычет сумм расходов при определении размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за соответствующий расчётный период предусмотрен в отношении индивидуальных предпринимателей, которые уплачивают налог на доходы

физических лиц, также не устанавливает каких-либо новых общеобязательных правил, отличных от положений подпункта 1 пункта 9 статьи 430, статьи 210 Кодекса, которые предусматривают именно подобное правовое регулирование.

В целом, дав разъяснения, Минфин России в Письме не изменил и не дополнил законодательство о налогах и сборах, поэтому содержание оспариваемого акта, вопреки доводам административного истца и Минюста России, не устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

В связи с этим доводы административного истца о нарушении Письмом его прав как индивидуального предпринимателя несостоятельны.

Лишены фактических и юридических оснований утверждения административного истца о том, что Письмо не соответствует действительному смыслу части 3 статьи 55 Конституции Российской Федерации, статье 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», статье 3, пункту 2 статьи 346¹⁸ Налогового кодекса Российской Федерации, так как оспариваемый акт не содержит разъяснений относительно указанных нормативных положений, а следовательно, не может исказить их смысл.

Применительно к производству по административным делам об оспаривании актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами, Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации не предусматривает проверку таких актов на предмет их соответствия различным правоприменительным решениям, в том числе судов.

Письмо в силу требований статьи 15 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, статьи 13 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, статьи 11 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации не относится к числу нормативных правовых актов, применяемых судами, арбитражными судами при рассмотрении и разрешении соответствующих дел, следовательно, содержащиеся в нём разъяснения не являются обязательными для судов.

Ссылка административного истца и Минюста России на постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30 ноября 2016 г. № 27-П, в котором предметом конституционного нормоконтроля являлись другие законоположения, регулирующие отношения с участием плательщиков, уплачивающих налог на доходы физических лиц, не относится к содержанию Письма.

Иные доводы административного истца направлены на оценку правильности выбора и применения норм права определённым правоприменителем в отношениях с участием административного истца и связаны с необходимостью установления конкретных фактических обстоятельств, что не входит в предмет рассмотрения по настоящему административному делу. Правоприменительные решения, с которыми

административный истец выражает несогласие, могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном законом.

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

решил:

в удовлетворении административного искового заявления индивидуального предпринимателя Митрофанова Андрея Павловича о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 12 февраля 2018 г. № 03-15-07/8369 отказать.

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

Судья Верховного Суда
Российской Федерации



Ю.Г. Иваненко