



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ18-213

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

28 июня 2018 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего

Зайцева В.Ю.,

членов коллегии

Корчашкиной Т.Е.,
Меркулова В.П.

при секретаре

Горбачевой Е.А.

с участием прокурора

Масаловой Л.Ф.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению федерального государственного унитарного предприятия «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского» о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 17 августа 2016 г. № СД-4-3/15110@

по апелляционной жалобе федерального государственного унитарного предприятия «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 15 марта 2018 г., которым в удовлетворении заявленного требования отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей Федеральной налоговой службы Матвиенко А.А., Долгова С.Ю., Кузнецова А.Н., Хуснияровой Г.С., возражавших против удовлетворения апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Масаловой Л.Ф., полагавшей решение суда законным и обоснованным, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

в ответ на запрос Управления Федеральной налоговой службы по Оренбургской области о разъяснении порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) операций по реализации товаров (работ, услуг), произведённых в ходе текущей деятельности должником, признанным в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельным (банкротом), Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) исходя из положений подпункта 1 пункта 1, подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 38 НК РФ в письме от 17 августа 2016 г. № СД-4-3/15110@ (далее – Письмо) сообщила, что реализация имущества, в том числе изготовленного в ходе текущей производственной деятельности организаций-должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), объектом налогообложения налогом не является. Что касается выполнения работ (оказания услуг) налогоплательщиками, признанными в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), то пунктом 2 статьи 146 НК РФ освобождение от налогообложения НДС операций по выполнению работ (оказанию услуг) не предусмотрено.

Письмо размещено в информационно-справочных системах «Гарант», «КонсультантПлюс».

Федеральное государственное унитарное предприятие «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского» (далее также – Предприятие), признанное решением Арбитражного суда Пермского края несостоятельным (банкротом), обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском с заявлением о признании Письма недействующим, указав, что толкование подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ, приведённое в Письме, нарушает базовые принципы налогообложения, в том числе принцип всеобщности и равенства налогообложения, не соответствует воле законодателя, заложенной в данной норме, и противоречит смыслу, придаваемому ей сложившейся правоприменительной практикой. Письмо является актом, содержащим разъяснения налогового законодательства, который формально не является нормативным актом, но фактически обладает нормативными свойствами. В обоснование заявленного требования административный истец пояснил, что налоговый орган при проведении камеральных налоговых проверок Предприятия по НДС за налоговые периоды с 1-го квартала 2016 г. применил правовые позиции, изложенные в Письме, нарушающие права налогоплательщика.

ФНС России административный иск не признала, указав в письменных возражениях, что Письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, содержащийся в нём вывод соответствует как буквальному толкованию норм НК РФ, так и смыслу введения рассматриваемой нормы в законодательство о налогах и сборах.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в письменном отзыве на административный иск указало, что Письмо подлежит отмене, так как фактически вводит общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, содержащиеся в нём разъяснения являются обязательными для неопределённого круга налогоплательщиков ввиду обязанности налоговых органов руководствоваться разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) в соответствии с пунктом 5 статьи 32 НК РФ.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 15 марта 2018 г. в удовлетворении административного иска отказано.

Не согласившись с таким решением, административный истец подал апелляционную жалобу, в которой просит его отменить и принять по административному делу новое решение о признании Письма недействующим. Полагает, что судом неправильно применены нормы материального права и неверно определены обстоятельства, имеющие значение для административного дела.

В заседание суда апелляционной инстанции административный истец своего представителя не направил, о времени и месте судебного заседания извещён надлежащим образом.

Минюст России просил о рассмотрении апелляционной жалобы без участия представителя данного министерства.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации не находит оснований для её удовлетворения и отмены обжалуемого решения.

В соответствии с пунктом 1, подпунктом 6.3 пункта 6 Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, ФНС России, являясь федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов, с целью реализации полномочий имеет право давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесённым к установленной сфере деятельности. Следовательно, ФНС России имела полномочия на разъяснение в Письме порядка налогообложения НДС.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ,

оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав признаются объектом налогообложения.

Не признаются объектом налогообложения операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами) в соответствии с подпунктом 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ.

Как правильно отмечено в обжалуемом решении, названная норма не разделяет виды реализуемого должником (банкротом) имущества на имущество, включённое в конкурсную массу, и имущество, изготовленное и реализуемое в процессе хозяйственной деятельности предприятия-банкрота.

При этом согласно пунктам 2 и 3 статьи 38 НК РФ под имуществом в Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Как следует из статьи 128 Гражданского кодекса Российской Федерации, результаты работ и оказание услуг к имуществу не относятся.

Таким образом, правомерным является вывод суда первой инстанции о том, что из буквального толкования и смысла приведённых положений статьи 146 НК РФ следует исключение из объектов налогообложения по НДС лишь операций по реализации товаров лицами, признанными несостоятельными (банкротами). Операции по реализации этими лицами работ и услуг из объектов налогообложения по НДС не исключены.

При таких обстоятельствах Письмо соответствует адекватному истолкованию положений налогового законодательства, изменений правового регулирования соответствующих общественных отношений не влечёт и не порождает ошибочную практику применения указанных норм НК РФ.

С учётом изложенного доводы апелляционной жалобы о том, что Письмо обладает нормативными свойствами, позволяющими применять его неоднократно в качестве обязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, являются ошибочными.

Установив, что Письмо не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений, суд первой инстанции правомерно отказал в удовлетворении заявленного требования в соответствии с пунктом 2 части 5 статьи 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации.

Предусмотренных статьёй 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены решения в апелляционном порядке не имеется.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 15 марта 2018 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу федерального государственного унитарного предприятия «Машиностроительный завод имени Ф.Э. Дзержинского» – без удовлетворения.

Председательствующий



В.Ю. Зайцев

Члены коллегии



Г.Е. Корчашкина

В.П. Меркулов