ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ20-26

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва 19 марта 2020 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего	Зайцева В.Ю.,
членов коллегии	Ксенофонтовой Н.А.,
	Шамова А.В.
при секретаре	Горбачевой Е.А.
с участием прокурора	Власовой Т.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению открытого акционерного общества «Нефтяная компания «Янгпур» о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 29 декабря 2017 г. № 03-06-05-01/89037 «О налоге на добычу полезных ископаемых»

по апелляционной жалобе открытого акционерного общества «Нефтяная компания «Янгпур» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 10 декабря 2019 г. по делу № АКПИ19-774, которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы Шиляева А.П. и Матвиенко А.А., возражавших против доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Власовой Т.А., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) 29 декабря 2017 г. издало письмо № 03-06-05-01/89037 в связи с обращением Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) о согласовании позиции по вопросу исчисления налога на добычу полезных

ископаемых при добыче нефти с учетом показателя, характеризующего особенности добычи нефти $Д_м$ (далее – Письмо).

В данном письме Минфин России поддержал позицию ФНС России и указал, что согласно подпункту 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации при налогообложении налогом на добычу полезных ископаемых (далее также – НДПИ) ставка НДПИ умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($К_ц$), и полученное произведение уменьшается на величину показателя $Д_м$, характеризующего особенности добычи нефти. Таким образом, использованное в описании формулы расчета ставки НДПИ на нефть слово «уменьшается» означает знак минус.

Величина показателя $Д_м$ определяется в порядке, установленном статьей 342^5 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с пунктом 1 статьи 342^5 названного кодекса показатель, характеризующий особенности добычи нефти ($Д_м$), рассчитывается по формуле: $Д_м = К_{ндпи} \times К_ц \times (1 – К_в \times К_з \times К_д \times К_{дв} \times К_{кан}) – К_к$, где $К_к$ на период с 1 января по 31 декабря 2017 года включительно устанавливается равным 306.

Таким образом, в случае, если коэффициенты $К_в$, $К_з$, $К_д$, $К_{дв}$ и $К_{кан}$ в расчете по указанной формуле равны 1, значение показателя $Д_м$ в 2017 году равно минус 306.

При этом положений о том, что если при расчете показателя $Д_м$ его величина оказывается меньше 0, то его величина принимает значение 0, либо принимает положительное значение, Налоговым кодексом Российской Федерации не установлено.

Учитывая, что предусмотренное подпунктом 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации уменьшение произведения ставки НДПИ и коэффициента $К_ц$ производится путем вычитания, то с учетом общих правил математики отрицательное значение показателя $Д_м$ принимает положительное значение, увеличивающее установленную подпунктом 9 пункта 2 статьи 342 данного кодекса ставку НДПИ.

В связи с этим и принимая во внимание необходимость единообразного применения всеми налогоплательщиками НДПИ механизма увеличения суммы НДПИ, заложенного в формуле расчета показателя $Д_м$, Минфин России полагает правомерным увеличение ставки НДПИ на величину отрицательного показателя $Д_м$, в случае когда коэффициенты $К_в$, $К_з$, $К_д$, $К_{дв}$ и $К_{кан}$ в формуле его расчета равны 1.

Данный подход был заложен при разработке Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», которым с 1 января 2017 г. в формулу расчета показателя $Д_м$ добавлен показатель $К_к$, предусматривающий увеличение ставки НДПИ.

Открытое акционерное общество «Нефтяная компания «Янгпур» (далее – Общество), осуществляющее деятельность, связанную с добычей, переработкой и реализацией нефтепродуктов, обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором

просило признать Письмо недействующим. В обоснование заявления ссылалось на то, что содержание Письма не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, противоречит пунктам 5, 7 статьи 3, подпункту 9 пункта 2 статьи 342, статьям 342^2, 342^5 Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению административного истца, положения Письма выходят за рамки адекватного истолкования норм налогового законодательства, устанавливают новые нормы, обязательные к применению налоговыми органами, влекут изменение правового регулирования налоговых правоотношений, а также нарушают права и законные интересы Общества как налогоплательщика, налагая на него дополнительную налоговую нагрузку.

В административном исковом заявлении также указано, что трансформированная в Письме формулировка императивной нормы подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации изменила ее суть, существенно нарушив установленный порядок определения налоговой ставки, поскольку показатель $Д_м$ ни при каких обстоятельствах не должен повышать базовую ставку налога на добычу полезных ископаемых, увеличенную на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($К_ц$), а может лишь снижать налоговую нагрузку. Письмо же допускает увеличение налоговой ставки при отрицательном показателе $Д_м$.

Минфин России и ФНС России административный иск не признали, указав, что разъяснения, содержащиеся в Письме, не выходят за рамки адекватного истолкования положений налогового законодательства Российской Федерации, а приведенное в нем значение математических выражений формулы расчета ставки НДПИ соответствует нормам подпункта 9 пункта 2 статьи 342, пункту 1 статьи 342^5 Налогового кодекса Российской Федерации.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в письменных объяснениях, представленных в суд первой инстанции, указало, что разъяснения, содержащиеся в Письме, введены в качестве общеобязательных правил, распространяющихся на неопределенный круг лиц и рассчитанных на неоднократное применение, не соответствуют действительному смыслу подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего согласно его буквальному толкованию итоговое уменьшение налоговой ставки при исчислении налога.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 10 декабря 2019 г. в удовлетворении административного искового заявления Обществу отказано.

В апелляционной жалобе Общество, не соглашаясь с таким решением, просит его отменить и принять новое решение об удовлетворении административного иска. Считает необоснованными выводы суда первой инстанции, положенные в основу решения. Полагает, что исходя из буквального смысла подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса

Российской Федерации использование показателя $Д_м$, характеризующего особенности добычи нефти, возможно исключительно с целью снижения налоговой нагрузки налогоплательщиков.

В жалобе также указано, что разъяснения, содержащиеся в Письме, нарушают принципы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, закрепленные в пунктах 5, 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.

В письменных возражениях на апелляционную жалобу Минфин России просит в ее удовлетворении отказать, полагая, что предусмотренных статьей 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены решения суда первой инстанции не имеется.

ФНС России также представила письменные возражения на апелляционную жалобу, в которых просит оставить решение суда первой инстанции без изменения, считая доводы административного истца несостоятельными.

Минюст России направил в суд апелляционной инстанции письмо, в котором поддержал свою позицию по настоящему административному делу, изложенную в суде первой инстанции, и просил рассмотреть жалобу в отсутствие представителя министерства.

Представитель административного истца Кузнецов А.В. в суд апелляционной инстанции не явился, направив ходатайство об отложении судебного разбирательства по делу, в удовлетворении которого отказано протокольным определением суда.

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

Согласно статье 217^1 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации административные дела об оспаривании актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами (далее также – акты, обладающие нормативными свойствами), рассматриваются и разрешаются судом в порядке, установленном главой 21 данного кодекса, с особенностями, определенными этой статьей (часть 1).

При рассмотрении административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд выясняет: нарушены ли права, свободы и законные интересы административного истца или лиц, в интересах которых подано административное исковое заявление; обладает ли оспариваемый акт нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц; соответствуют ли положения оспариваемого акта действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений (часть 3).

По результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый акт полностью или в части не обладает нормативными свойствами и

соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений (пункт 2 части 5).

Приведенные законоположения при рассмотрении настоящего административного дела судом первой инстанции соблюдены.

В пункте 3 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 25 декабря 2018 г. № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами» разъяснено, что существенными признаками, характеризующими акты, содержащие разъяснения законодательства и обладающие нормативными свойствами, являются: издание их органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами, уполномоченными организациями или должностными лицами, наличие в них результатов толкования норм права, которые используются в качестве общеобязательных в правоприменительной деятельности в отношении неопределенного круга лиц.

Из материалов административного дела следует, что Письмо издано при реализации Минфином России полномочий по даче письменных разъяснений налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1 статьи 34^2 Налогового кодекса Российской Федерации) и представляет собой ответ директора Департамента налоговой и таможенной политики Министерства на обращение ФНС России, разъясняющий вопрос исчисления налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти с учетом показателя, характеризующего особенности добычи нефти $Д_м$. Данное письмо направлено нижестоящим налоговым органам для сведения и использования в работе (письмо ФНС России от 12 января 2018 г. № СД-4-3/269@).

Проанализировав содержание Письма, суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что в нем не имеется разъяснений относительно положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, выходящих за рамки их адекватного истолкования (интерпретации).

Налоговая ставка по налогу на добычу полезных ископаемых определяется в порядке, предусмотренном статьей 342 Налогового кодекса Российской Федерации.

В силу подпункта 9 пункта 2 данной статьи (в редакции Федерального закона от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ, действовавшей на день издания Письма) если иное не установлено пунктами 1 и (или) 2^1 этой статьи, налогообложение производится по налоговой ставке 766 рублей (на период с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно), 857 рублей (на период с 1 января по 31 декабря 2016 г. включительно), 919 рублей (на период с 1 января 2017 г.) за 1 тонну добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на

коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($К_ц$). Полученное произведение уменьшается на величину показателя $Д_м$, характеризующего особенности добычи нефти. Величина показателя $Д_м$ определяется в порядке, установленном статьей 342^5 названного кодекса.

Пунктом 1 статьи 342^5 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ, действовавшей на день издания Письма) предусмотрена формула, по которой рассчитывается показатель, характеризующий особенности добычи нефти: $Д_м = К_{ндпи} \times К_ц \times (1 - К_в \times К_з \times К_д \times К_{дв} \times К_{кан}) - К_к$, где $К_{ндпи}$ равно 530 – с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно, 559 – на период с 1 января 2016 г.; $К_ц$ – коэффициент, который определяется в порядке, установленном пунктом 3 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации; $К_д$ и $К_{дв}$ – коэффициенты, которые определяются в соответствии со статьей 342^2 названного кодекса; $К_в$, $К_з$ и $К_{кан}$ – коэффициенты, которые определяются в порядке, установленном соответственно пунктами 2, 3 и 4 приведенной статьи; $К_к$ устанавливается равным 306 на период с 1 января по 31 декабря 2017 г. включительно, 357 – на период с 1 января по 31 декабря 2018 г. включительно, 428 – на период с 1 января по 31 декабря 2019 г. включительно, 0 – с 1 января 2020 г.

С учетом изложенного суд первой инстанции правильно указал в решении, что налоговая ставка по НДПИ для конкретного налогоплательщика определяется расчетным методом с использованием взаимосвязанных математических формул, предусмотренных названными нормами Налогового кодекса Российской Федерации, в которых используются значения различных коэффициентов, полученные в соответствии с правилами их определения, закрепленными в данном кодексе.

При этом показатель $Д_м$ является одним из элементов расчетной формулы ставки налога на добычу полезных ископаемых, каким-либо иным способом, кроме математического, рассчитать его значение невозможно. Исходя из этого в результате таких арифметических действий, как умножение и вычитание, предусмотренных в формуле определения показателя $Д_м$, он может иметь в конкретных случаях не только положительное, но и отрицательное значение.

С учетом данного обстоятельства, а также того, что общие правила математики допускают в расчетах использование отрицательных чисел, при расчете налоговой ставки на период с 1 января 2017 г. в случае, если значение произведения ($919 \times К_ц$) уменьшается на значение показателя $Д_м$ (-306), то есть $919 \times К_ц$ - (-306), показатель $Д_м$ принимает положительное значение, увеличивающее ставку НДПИ.

Иной порядок определения ставки НДПИ и показателя $Д_м$, применяющегося при ее определении, законодательством Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрен. Положения статей 342, 342^5 Налогового кодекса Российской Федерации не содержат ограничений в применении отрицательного значения показателя $Д_м$ или указания на применение нулевого значения в случае получения отрицательного значения этого показателя.

Довод административного истца о том, что по смыслу подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации использование показателя $Д_м$ возможно исключительно с целью снижения налоговой нагрузки налогоплательщиков, нельзя признать состоятельным, поскольку из данного нормативного положения в его системном единстве с пунктом 1 статьи 342^5 названного кодекса этого не следует. Увеличение ставки НДПИ в случае, если показатель $Д_м$, характеризующий особенности добычи нефти, принимает отрицательное значение, соответствует действующему законодательству и прав налогоплательщиков не нарушает.

Необходимо отметить, что подобные правила расчета налоговой ставки сохранены федеральным законодателем в действующей в настоящее время редакции подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации применительно к добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной (за исключением нефти, добытой на участках недр, в отношении которой в течение всего налогового периода исчисляется налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья), в том числе при внесении изменений в порядок определения величины показателя $Д_м$, который рассчитывается с большим количеством используемых коэффициентов.

Таким образом, содержащиеся в Письме разъяснения Минфина России относительно применения подпункта 9 пункта 2 статьи 342, пункта 1 статьи 342^5 Налогового кодекса Российской Федерации не выходят за рамки их адекватного истолкования и соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений.

Утверждение в апелляционной жалобе о том, что положения Письма нарушают принципы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, закрепленные в пунктах 5, 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, не соответствует действительности.

Согласно указанным нормам ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Российской Федерации признаками налогов или сборов, не предусмотренные данным кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено названным кодексом. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

Как видно из материалов административного дела, Письмом на налогоплательщиков не возлагается обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации либо установленные в ином порядке, чем это определено данным кодексом. Каких-либо неясностей и противоречий в применении подпункта 9 пункта 2 статьи 342, пункта 1 статьи 342^5 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом разъяснений, содержащихся в Письме, не имеется, что подтверждается единообразной судебной практикой по этому вопросу.

Поскольку Письмо не устанавливает, не изменяет и не отменяет правила, обязательные для неопределенного круга лиц, и не содержит

положений, выходящих за рамки адекватного истолкования действующего законодательства, суд первой инстанции правомерно, на основании пункта 2 части 5 статьи 217[1] Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, отказал Обществу в удовлетворении заявленного требования.

В апелляционной жалобе не приведено доводов, опровергающих выводы суда о законности оспариваемого акта, оснований считать такие выводы ошибочными у Апелляционной коллегии не имеется.

Обжалуемое судебное решение вынесено с соблюдением норм процессуального права и при правильном применении норм материального права. Предусмотренных статьей 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены или изменения 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 10 декабря 2019 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу открытого акционерного общества «Нефтяная компания Янгпур» – без удовлетворения.

Председательствующий В.Ю. Зайцев

Члены коллегии И.А. Ксенофонтова

А.В. Шамов