



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ20-151

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

2 июля 2020 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего
членов коллегии

Зайцева В.Ю.,
Горчаковой Е.В.,
Корчашкиной Т.Е.

при секретаре

Горбачевой Е.А.

с участием прокурора

Власовой Т.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административным исковым заявлениям Рыболовецкого колхоза им. В.И. Ленина, акционерного общества «ДАКГОМЗ», акционерного общества «Птицефабрика «Комсомольская», общества с ограниченной ответственностью «Производственно-торговая компания «Пчелы-Свободный», общества с ограниченной ответственностью «Энерго-Импульс+», общества с ограниченной ответственностью «Город 415», общества с ограниченной ответственностью «Николаевская судоремонтная компания» об оспаривании частично письма Федеральной налоговой службы от 28 мая 2019 г. № БС-4-11/10247@,

по апелляционным жалобам Рыболовецкого колхоза им. В.И. Ленина, акционерного общества «ДАКГОМЗ», акционерного общества «Птицефабрика «Комсомольская» и общества с ограниченной ответственностью «РФП Древесные гранулы» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 19 февраля 2020 г. по делу № АКПИ19-935, которым в удовлетворении административных исковых заявлений отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей Рыболовецкого колхоза им. В.И. Ленина Кравченко Д.В., Оленевой Е.С., акционерного общества «ДАКГОМЗ» Ширяева А.В., Борониной Е.М., Малашенко Н.Г.,

акционерного общества «Птицефабрика «Комсомольская» Спиридонова С.В., общества с ограниченной ответственностью «Энерго-Импульс+» Грося Д.А., поддержавших апелляционные жалобы, представителей Федеральной налоговой службы Матвиенко А.А., Катроновой И.Н., Денисаева М.А., Министерства финансов Российской Федерации Шилева А.П., возражавших против доводов апелляционных жалоб, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Власовой Т.А., полагавшей апелляционные жалобы необоснованными, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) 28 мая 2019 г. издала письмо № БС-4-11/10247@ (далее – Письмо) по вопросам применения пониженных тарифов страховых взносов резидентами территорий опережающего социально-экономического развития (далее – ТОСЭР) и резидентами свободного порта Владивосток (далее – СПВ), адресованное территориальным налоговым органам и плательщикам страховых взносов, согласованное с Министерством финансов Российской Федерации (далее – Минфин России).

В Письме указано, что Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 300-ФЗ «О внесении изменений в статью 5 части первой и статьи 422 и 427 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», вступившим в силу с 3 августа 2018 г. (далее – Закон № 300-ФЗ), статья 427 Налогового кодекса Российской Федерации дополнена пунктом 10¹, положениями которого предусматривается применение пониженных тарифов страховых взносов резидентами ТОСЭР и резидентами СПВ исключительно в отношении выплат физическим лицам, занятым на новых рабочих местах (абзац пятый).

Действие этих положений пунктом 4 статьи 3 Закона № 300-ФЗ в отношении резидентов ТОСЭР, расположенных на территории Дальневосточного округа (далее – ДФО), и резидентов СПВ распространено на правоотношения, возникшие с 26 июня 2018 г. (абзац тринадцатый).

На основании анализа норм пунктов 2, 4 статьи 5, пункта 10¹ статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации, Закона № 300-ФЗ, Федерального закона от 29 декабря 2014 г. № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» (далее – Закон о ТОСЭР), Федерального закона от 13 июля 2015 г. № 212-ФЗ «О свободном порте Владивостоке» ФНС России в Письме пришла к выводу о том, что резидент ТОСЭР или СПВ, в том числе получивший соответствующий статус до 3 августа 2018 г., обязан после вступления в силу Закона № 300-ФЗ, то есть с 3 августа 2018 г., применять пониженные тарифы страховых взносов исключительно в отношении выплат, начисляемых работающим только по трудовым договорам физическим лицам, занятым на новых рабочих местах, созданных для исполнения соглашения об

осуществлении деятельности, указанных в заявке на заключение такого соглашения и предусмотренных впоследствии штатным расписанием резидента ТОСЭР или СПВ (абзац одиннадцатый).

Разъяснения аналогичного содержания приводятся также в абзаце восемнадцатом Письма, согласно которому с 3 августа 2018 г. плательщики страховых взносов, получившие статус резидента ТОСЭР в ДФО или резидента СПВ как до, так и после 26 июня 2018 года, применяют пониженные тарифы страховых взносов исключительно в отношении базы для исчисления страховых взносов, определенной в отношении физических лиц, занятых на новых рабочих местах.

Рыболовецкий колхоз им. В.И. Ленина, акционерное общество «ДАКГОМЗ», акционерное общество «Птицефабрика «Комсомольская», общество с ограниченной ответственностью «Производственно-торговая компания «Пчелы-Свободный», общество с ограниченной ответственностью «Энерго-Импульс+», общество с ограниченной ответственностью «Город 415» общество с ограниченной ответственностью «Николаевская судоремонтная компания», получившие статус резидентов ТОСЭР до 26 июня 2018 г., обратились в Верховный Суд Российской Федерации с административными исковыми заявлениями, в которых просили признать недействующими предписания абзацев одиннадцатого и восемнадцатого Письма. В обоснование заявлений ссылались на то, что они не соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, изменяют официально признанный статус административных истцов как плательщиков пониженных ставок страховых взносов со всей налоговой базы, вводя новые, не предусмотренные в законодательстве правила действия закона во времени, налагая на административных истцов несение внезапных и непредвиденных затрат в рамках расходов на осуществление экономической деятельности, противоречат принципам правовой определенности, стабильности регулирования и справедливости. Вследствие этого нарушаются права и законные интересы административных истцов, связанные со свободным осуществлением ими экономической деятельности.

В административных исковых заявлениях указано, что на основании оспариваемых разъяснений территориальные налоговые органы направили в адрес административных истцов уведомления, в которых указали на неправомерное применение в 2018 г. пониженных тарифов страховых взносов со всей налоговой базы, отметив, что пониженные тарифы страховых взносов применяются плательщиками исключительно в отношении базы для исчисления страховых взносов, определенной в отношении физических лиц, занятых на новых рабочих местах.

Общество с ограниченной ответственностью «Смена» и общество с ограниченной ответственностью «РФП Древесные гранулы», привлеченные к участию в данном административном деле в качестве заинтересованных лиц на стороне административных соистцов, поддержали заявленные требования и просили об их удовлетворении.

ФНС России и Минфин России административные иски не признали, указав в письменных возражениях, что оспариваемые предписания Письма

соответствуют действительному смыслу разъясняемых ими законоположений, прав и законных интересов административных истцов не нарушают.

Привлеченное к участию в деле в качестве заинтересованного лица Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в письменном отзыве на административные исковые заявления указало, что Письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемых им положений федеральных законов, поскольку, не являясь нормативным правовым актом, оно фактически вводит новое правовое регулирование, формулирует предписания общего характера, адресованные неопределенному кругу лиц, рассчитанные на неоднократное применение.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 19 февраля 2020 г. в удовлетворении административных исковых заявлений административным соистцам отказано.

Не согласившись с таким решением, Рыболовецкий колхоз им. В.И. Ленина, акционерное общество «ДАКГОМЗ», акционерное общество «Птицефабрика «Комсомольская», общество с ограниченной ответственностью «РФП Древесные гранулы» подали апелляционные жалобы, в которых просят его отменить и принять по делу новое решение об удовлетворении заявленных требований. Полагают, что судом первой инстанции неверно определены обстоятельства, имеющие значение для дела, неправильно применены нормы материального и процессуального права, а также не учтена позиция Минюста России по данному делу. Кроме того, обжалуемое решение является немотивированным, в нем не дана оценка всем доводам административных исковых заявлений.

По мнению административных истцов, ФНС России Письмом в оспариваемой части придала норме закону, ухудшающей положение налогоплательщиков, обратную силу.

Закон № 300-ФЗ явно ухудшил положение плательщиков страховых взносов в части применения резидентами ТОСЭР пониженных тарифов страховых взносов исключительно в отношении выплат физическим лицам, занятым на новых рабочих местах. В связи с этим его произвольное распространение Письмом на ранее возникшие правоотношения является новым нормативным правовым регулированием, ухудшающим положение плательщиков страховых взносов, ставших резидентами ТОСЭР до вступления в силу названного закона.

Установив новые и не предусмотренные в налоговом законодательстве правила действия закона во времени, Письмо нарушило принципы правовой определенности и стабильности налоговых правоотношений, а также принцип поддержания доверия к государству.

Как указано в жалобах, вывод суда первой инстанции о том, что нормы пункта 10¹ статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации не ухудшают положение резидентов ТОСЭР в ДФО, получивших такой статус до 26 июня 2018 г., так как для исполнения соглашений об осуществлении деятельности должны создаваться новые рабочие места, не основан на законе. Реализуя проект по созданию ТОСЭР, законодатель при

установлении льгот по уплате страховых взносов для резидентов таких территорий не ставил применение пониженных тарифов страховых взносов в прямую зависимость от создания новых рабочих мест, принимая во внимание возможность задействовать в осуществлении проекта помимо вновь созданных уже существующие рабочие места. Правовое регулирование, действовавшее на день вступления в силу Закона о ТОСЭР и на день заключения административными соистцами соглашений об осуществлении деятельности, не предусматривало, что резиденты в ДФО в течение 10 лет со дня получения соответствующего статуса будут применять пониженные тарифы страховых взносов не в отношении всей налоговой базы, а в отношении лишь вновь созданных рабочих мест, задействованных в реализации инвестиционного проекта.

Изменение порядка применения льгот по страховым взносам и непризнание части работников в качестве работников, занятых на новых рабочих местах, существенно повысит налоговую нагрузку административных соистцов, рассчитанную ранее и утвержденную в бизнес-планах, и, как следствие, может повлечь увеличение стоимости и сроков окупаемости инвестиционных проектов, реализуемых на ТОСЭР. Такой подход снижает уровень правовых гарантий, предоставленных федеральным законодателем инвесторам – резидентам ТОСЭР.

Кроме того, в апелляционной жалобе акционерного общества «Птицефабрика «Комсомольская» указано, что суд первой инстанции неправомерно отказал в привлечении к участию в деле в качестве заинтересованного лица акционерного общества «Корпорация развития Дальнего Востока».

В письменных возражениях на апелляционные жалобы ФНС России и Минфин России просят в их удовлетворении отказать, полагая, что обжалуемое решение вынесено при соблюдении норм материального и процессуального права.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционных жалоб, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для их удовлетворения и отмены обжалуемого решения суда не находит.

Согласно статье 217¹ 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.

ФНС России является 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; бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения (пункт 1, подпункт 5.6 пункта 5 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506).

Исходя из предписаний подпункта 6.4 пункта 6 названного положения ФНС России имеет право осуществлять контроль за деятельностью своих территориальных органов и подведомственных организаций, который может выражаться в том числе в виде доведения до территориальных органов писем, разъясняющих отдельные вопросы организации их работы.

Следовательно, Письмо, разъясняющее отдельные вопросы применения пониженных тарифов страховых взносов резидентами ТОСЭР и резидентами СПВ, издано административным ответчиком в пределах его компетенции при реализации возложенных на него функций и задач.

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

Закон о ТОСЭР определяет территорию опережающего социально-экономического развития как часть территории субъекта Российской Федерации, включая закрытое административно-территориальное образование, и (или) акватории водных объектов, на которых в соответствии с решением Правительства Российской Федерации установлен особый правовой режим осуществления предпринимательской и иной деятельности в целях формирования благоприятных условий для привлечения инвестиций, обеспечения ускоренного социально-экономического развития и создания комфортных условий для обеспечения жизнедеятельности населения. Резидентом территории опережающего социально-экономического развития признается индивидуальный предприниматель или являющееся коммерческой организацией юридическое лицо, государственная регистрация которых осуществлена на территории опережающего социально-экономического развития согласно законодательству Российской Федерации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), которые заключили в соответствии с указанным законом соглашение об осуществлении деятельности на территории опережающего социально-экономического развития (далее – соглашение об осуществлении деятельности) и включены в реестр резидентов территории опережающего социально-экономического развития (пункты 2, 3 статьи 2).

Особый правовой режим осуществления предпринимательской и иной деятельности на территории опережающего социально-экономического развития предоставляется в соответствии с Законом о ТОСЭР и другими федеральными законами и включает в себя, в частности: особенности регулирования отдельных отношений, связанных с функционированием территории опережающего социально-экономического развития; особенности налогообложения резидентов территории опережающего социально-экономического развития, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах; освобождение в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, законодательством субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований резидентов территории опережающего социально-экономического развития от уплаты налогов на имущество организаций и земельного налога (пункты 1, 3, 8 части 1 статьи 17).

В целях реализации положений Закона о ТОСЭР был принят Федеральный закон от 31 декабря 2014 г. № 519-ФЗ «О внесении изменений

в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации», которым Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее – Закон о страховых взносах) был дополнен статьей 58⁵. Данной статьей для плательщиков страховых взносов, получивших статус резидента ТОСЭР в соответствии с Законом о ТОСЭР, предусматривалось применение пониженных тарифов в течение 10 лет со дня получения ими такого статуса начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором он был получен (статья 17).

Этой же статьей устанавливалось, что выпадающие доходы государственных внебюджетных фондов в связи с применением пониженных тарифов страховых взносов в отношении плательщиков страховых взносов – резидентов ТОСЭР компенсируются за счет межбюджетных трансфертов, предоставляемых из федерального бюджета бюджетам Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации, Федерального фонда обязательного медицинского страхования.

В дальнейшем пунктом 5 статьи 18 Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» Закон о страховых взносах с 1 января 2017 г. признан утратившим силу. При этом Налоговый кодекс Российской Федерации пунктом 8 статьи 2 Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» дополнен разделом XI «Страховые взносы в Российской Федерации», в котором статьей 427 для организаций и индивидуальных предпринимателей, получивших статус резидента ТОСЭР в соответствии с Законом о ТОСЭР, установлены пониженные тарифы страховых взносов в совокупном размере 7,6%, а также особенности их применения.

В силу абзаца третьего пункта 10 этой статьи (в редакции, действовавшей до принятия Закона № 300-ФЗ) пониженные тарифы страховых взносов применялись в отношении резидентов ТОСЭР, получивших такой статус, не позднее чем в течение трех лет со дня создания соответствующей ТОСЭР.

Частью 2 статьи 14 Закона о ТОСЭР установлено, что в течение срока действия соглашения об осуществлении деятельности резидент ТОСЭР

обязуется осуществлять деятельность, предусмотренную указанным соглашением, и осуществить инвестиции, в том числе капитальные вложения, в объеме и в сроки, которые предусмотрены соглашением об осуществлении деятельности.

С учетом приведенных законоположений суд первой инстанции правомерно указал в решении, что плательщик страховых взносов, получивший статус резидента ТОСЭР и осуществляющий деятельность по реализации инвестиционного проекта и иные виды деятельности, не предусмотренные соглашением об осуществлении деятельности, вправе применять пониженные тарифы страховых взносов начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором им был получен такой статус, к выплатам и иным вознаграждениям, начисляемым физическим лицам, занятым в исполнении упомянутого инвестиционного проекта, поименованного в соглашении об осуществлении деятельности. При этом плательщик страховых взносов обязан вести отдельный учет выплат, производимых физическим лицам в связи с деятельностью, предусмотренной данным соглашением, и иными видами деятельности, с целью применения к выплатам в их пользу различных тарифов, установленных соответственно статьями 426 и 427 Налогового кодекса Российской Федерации.

В целях обеспечения стабильности условий осуществления резидентами ТОСЭР предпринимательской деятельности и обеспечения конкурентоспособности ТОСЭР, расположенных в ДФО, принят Закон № 300-ФЗ (вступил в силу с 3 августа 2018 г.), которым статья 427 Налогового кодекса Российской Федерации дополнена пунктом 10¹, отменяющим трехлетнее ограничение с момента создания ТОСЭР, расположенных на территории ДФО (с 26 июня 2015 г.), для приобретения резидентами ТОСЭР в ДФО права на применение пониженных тарифов страховых взносов с продлением для них до 31 декабря 2025 г. периода, в течение которого резиденты этих территорий, получая соответствующий статус, приобретают и право на применение в течение следующих 10 лет пониженных тарифов страховых взносов.

Пунктом 4 статьи 3 Закона № 300-ФЗ действие положений пункта 10¹ статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении резидентов ТОСЭР в ДФО распространено на правоотношения, возникшие с 26 июня 2018 г.

Согласно пункту 4 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации акты законодательства о налогах и сборах, снижающие тарифы страховых взносов или иным образом улучшающие положение плательщиков страховых взносов, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

С учетом изложенных законоположений суд первой инстанции сделал правильный вывод о том, что предписания пункта 10¹ статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации в части снятия ограничения по сроку предоставления права на применение пониженных тарифов страховых взносов для резидентов ТОСЭР в ДФО, как улучшающие положение

плательщиков страховых взносов, имеют обратную силу и распространяются на правоотношения, возникшие с 26 июня 2018 г.

Как обоснованно указано в обжалуемом решении, плательщик страховых взносов, получивший статус резидента ТОСЭР в ДФО с 26 июня 2018 г. по 31 декабря 2025 г. включительно, вправе применять пониженные тарифы страховых взносов в течение десяти лет со дня получения им этого статуса (при соблюдении установленного пунктом 10¹ статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации условия о минимальном объеме инвестиций) при том, что до принятия Закона № 300-ФЗ такое право плательщик страховых взносов приобретал лишь в том случае, если в первые три года с момента создания ТОСЭР в ДФО получил статус резидента данной территории.

Доводы апелляционных жалоб о том, что оспариваемыми разъяснениями Письма фактически придана обратная сила нормам Закона № 300-ФЗ, ухудшающим положение плательщиков страховых взносов в части применения резидентами ТОСЭР пониженных тарифов страховых взносов исключительно в отношении выплат физическим лицам, занятым на новых рабочих местах, в то время как ранее такое условие предусмотрено не было, нельзя признать состоятельными.

Пункт 10¹ статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации, по существу, уточняет условия для применения резидентами ТОСЭР пониженных тарифов страховых взносов: такие тарифы применяются резидентами ТОСЭР исключительно в отношении выплат физическим лицам, занятым на новых рабочих местах.

В целях названного пункта под новым рабочим местом понимается место, впервые создаваемое резидентом ТОСЭР при исполнении соглашения об осуществлении деятельности, заключенного в соответствии с Законом о ТОСЭР. При этом физическим лицом, занятым на новом рабочем месте, признается лицо, которое заключило трудовой договор с резидентом ТОСЭР и трудовые обязанности которого непосредственно связаны с исполнением соглашения об осуществлении деятельности, в том числе с эксплуатацией объектов основных средств, созданных в результате исполнения соглашения об осуществлении деятельности.

Из изложенного следует, что резидент ТОСЭР вправе применять пониженные тарифы страховых взносов только к выплатам, начисляемым работающим по трудовым договорам физическим лицам, занятым на новых рабочих местах, созданных для исполнения соглашения об осуществлении деятельности, указанных в заявке на заключение такого соглашения и предусмотренных впоследствии штатным расписанием резидента ТОСЭР.

Как видно из положений статьи 13 Закона о ТОСЭР, приказа Министерства Российской Федерации по развитию Дальнего Востока от 2 апреля 2015 г. № 42 «Об утверждении формы заявки на заключение соглашения об осуществлении деятельности на территории опережающего социально-экономического развития, примерной формы бизнес-плана, критериев и методики оценки заявки и бизнес-плана», одним из критериев, по которым управляющая компания оценивает заявку на заключение

соглашения об осуществлении деятельности лица, намеревающегося приобрести статус резидента ТОСЭР, как до, так и после вступления в силу Закона № 300-ФЗ, является количество создаваемых рабочих мест, связанных с реализацией проекта, предусмотренного бизнес-планом, с целью увеличения объема производства товаров (работ, услуг), а также создания новых производств, объектов инфраструктуры ТОСЭР. Если реализация проекта, предусмотренного бизнес-планом, не предполагает создания новых рабочих мест, бизнес-плану баллы не присваиваются и соответственно в отношении такого бизнес-плана может быть принято решение об отказе в заключении соглашения об осуществлении деятельности.

Таким образом, нормативные положения, предусматривающие применение плательщиками страховых взносов пониженных тарифов, изначально вводились в целях создания благоприятных условий для резидентов ТОСЭР и стимулирования их к созданию новых рабочих мест в рамках соглашений об осуществлении деятельности.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что в отношении плательщиков страховых взносов, ставших резидентами ТОСЭР до вступления в силу Закона № 300-ФЗ, внесенные этим законом изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации не привели к ухудшению их положения, поскольку для исполнения соглашений об осуществлении деятельности резидентами ТОСЭР должны создаваться новые рабочие места. Данный вывод подтверждается также тем, что перечень новых рабочих мест, создаваемых для исполнения соглашения об осуществлении деятельности, является неотъемлемой частью заявки на заключение указанного соглашения.

В то же время решение о том, какие рабочие места необходимо отнести к новым рабочим местам с соответствующей квалификацией, созданным для исполнения соглашения об осуществлении деятельности, и будут ли к ним относиться рабочие места, обслуживающие основное производство, должно приниматься заявителем. При этом на этапе заключения соглашения об осуществлении деятельности уполномоченным органом должна производиться оценка целесообразности создания требуемого заявителем количества рабочих мест и его согласование.

Поскольку Закон № 300-ФЗ вступил в силу со дня его официального опубликования, то есть с 3 августа 2018 г., все резиденты ТОСЭР обязаны применять пониженные тарифы страховых взносов исключительно в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых на новых рабочих местах, созданных резидентом ТОСЭР при исполнении соглашения об осуществлении деятельности, с указанной даты.

Применение пониженных тарифов страховых взносов в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых при осуществлении деятельности резидентом ТОСЭР, не связанной с реализацией упомянутого соглашения, не соответствует цели создания ТОСЭР, не способствует экономической эффективности развития такой территории, а также лишает налоговую льготу целевой направленности, заложенной в законодательстве о развитии экономики Дальнего Востока.

В связи с этим судом первой инстанции правомерно отвергнуты доводы административных истцов о применении пониженных тарифов страховых взносов ко всем рабочим местам организации, в том числе не имеющим связи с заключаемыми резидентами ТОСЭР соглашениями, так как они основаны на ошибочном толковании норм материального права, приводят к неравенству между резидентами ТОСЭР в силу разнообразия инвестиционных проектов, которые могут предполагать как начало новой деятельности, так и модернизацию уже работающего производства. Вследствие этого резиденты ТОСЭР, которые реализуют новый проект и не вели до заключения соглашения соответствующую деятельность, окажутся в неравном (худшем) положении с резидентами, уже осуществляющими деятельность и получающими льготы по рабочим местам, связанным с производством, не относящимся к вновь реализуемому проекту.

При таком толковании норм законодательства, регулирующих рассматриваемые правоотношения, возникает также неравенство между резидентами ТОСЭР, которые признаны таковыми до вступления в силу Закона № 300-ФЗ, и теми, кто стал резидентом ТОСЭР на основании вступивших в силу изменений, так как первые будут применять пониженные тарифы страховых взносов ко всем рабочим местам хозяйствующего субъекта, а последние – лишь ко вновь созданным рабочим местам.

Следовательно, если плательщик страховых взносов имеет статус резидента ТОСЭР, то он вправе применять пониженные тарифы страховых взносов к выплатам и иным вознаграждениям, начисляемым в рамках трудовых отношений физическим лицам, занятым в видах экономической деятельности, осуществляемых резидентом в результате реализации инвестиционного проекта и поименованных в соглашении об осуществлении деятельности на ТОСЭР.

С учетом изложенного суд первой инстанции сделал правильный вывод о том, что указание в Письме на применение с 3 августа 2018 г. новых положений к лицам, получившим статус резидента ТОСЭР как до, так и после 26 июня 2018 г., согласуется с предписаниями пункта 10¹ статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации и Закона № 300-ФЗ, не влечет изменения правового регулирования соответствующих правоотношений, не устанавливает самостоятельных норм, обязательных к применению, не нарушает прав и законных интересов административных истцов.

Письмо издано в соответствии с нормами Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Закона № 300-ФЗ, которые предусматривают условия для применения резидентами ТОСЭР пониженных тарифов страховых взносов, заключающиеся в том, что с 3 августа 2018 г. все резиденты ТОСЭР вправе применять пониженные тарифы страховых взносов исключительно в отношении выплат физическим лицам, занятым на новых рабочих местах.

Содержащиеся в оспариваемых абзацах Письма разъяснения ФНС России относительно норм Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих вопросы применения пониженных тарифов страховых взносов резидентами ТОСЭР и резидентами СПВ, не выходят за рамки их

адекватного истолкования и соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений.

Утверждение в апелляционных жалобах о том, что в обжалуемом решении не дана оценка всем доводам административных истцов, является необоснованным. Решение суда первой инстанции должным образом мотивировано, в нем дана оценка всем юридически значимым обстоятельствам, имеющим значение для дела, указанным в части 3 статьи 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации.

Довод апелляционных жалоб о том, что судом первой инстанции не учтена позиция Минюста России по данному делу, выраженная в отзыве на административные исковые заявления, также нельзя признать состоятельным. Выводы суда основаны на анализе всех высказанных позиций по административному делу, включая позицию Минюста России, которая нашла отражение в тексте обжалуемого решения.

Приложенное к письменным пояснениям представителя Рыболовецкого колхоза им. В.И. Ленина заключение специалиста юридического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова по теме «Правовой анализ норм Федерального закона от 03.08.2018 № 300-ФЗ «О внесении изменений в статью 5 части первой и статьи 422 и 427 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и абзацев 11 и 18 Письма Федеральной налоговой службы РФ от 28.05.2019 № БС-4-11/10247@» не является поводом для отмены обжалуемого судебного акта, поскольку данное заключение, по существу, представляет собой частное мнение лица, являющегося его автором, и не может служить доказательством незаконности решения суда первой инстанции. Проверку оспариваемого акта федерального органа исполнительной власти, обладающего нормативными свойствами, на предмет его соответствия действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений в силу норм Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации» осуществляет Верховный Суд Российской Федерации.

Утверждение в апелляционных жалобах о том, что судом первой инстанции неправомерно отказано в привлечении к участию в деле в качестве заинтересованного лица акционерного общества «Корпорация развития Дальнего Востока», несостоятельно, так как обжалуемым судебным актом права и обязанности данного юридического лица не затрагиваются.

Довод апелляционных жалоб о том, что суд первой инстанции принял решение вопреки правовым позициям Конституционного Суда Российской Федерации, не соответствует действительности.

Поскольку Письмо в оспариваемой части 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 217¹ Кодекса

административного судопроизводства Российской Федерации, отказал административным истцам в удовлетворении заявленных требований.

В апелляционных жалобах 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 19 февраля 2020 г. оставить без изменения, апелляционные жалобы Рыболовецкого колхоза им. В.И. Ленина, акционерного общества «ДАКГОМЗ», акционерного общества «Птицефабрика «Комсомольская», общества с ограниченной ответственностью «РФП Древесные гранулы» – без удовлетворения.

Председательствующий

В.Ю. Зайцев

Члены коллегии

Е.В. Горчакова

Т.Е. Корчашкина