



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ21-416

Р Е Ш Е Н И Е ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

27 июля 2021 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда

Российской Федерации Кириллова В.С.

при секретаре Сибиле Г.В.

с участием прокурора Гавриловой М.Н.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» о признании недействующими писем Министерства финансов Российской Федерации от 11 марта 2020 г. № 03-13-12/19201, от 11 августа 2020 г. № 03-13-08/70101, от 11 ноября 2020 г. № 03-13-08/98241,

установил:

Министерством финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) 11 марта, 11 августа и 11 ноября 2020 г. изданы письма № 03-13-12/19201, 03-13-08/70101, 03-13-08/98241 по вопросу отнесения к производству смешения подакцизных товаров и дальнейшей реализации полученного товара (далее – Письма).

Разъясняя отдельные положения законодательства, Минфин России в оспариваемых Письмах указал, что если организацией получен подакцизный товар путём смешения нескольких компонентов, то в целях исчисления акцизов под произведенным объёмом этого подакцизного товара следует понимать ту часть объёма смеси, которая отвечает требованиям пункта 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации. А именно, в результате смешения объёмы компонентов из числа подакцизных товаров со ставкой акциза на ту же единицу измерения ниже, чем ставка акциза на изготовленный таким способом подакцизный товар, приобретают его физико-химические, потребительские

свойства и, соответственно, формируют его произведённый объём. Аналогичный процесс происходит с объёмами компонентов из числа неподакцизных товаров, на которые ставки акциза отсутствуют.

Общество с ограниченной ответственностью «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» (далее – ООО «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР») обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском, в котором просит признать недействующими Письма, ссылаясь на то, что они обладают нормативными свойствами, позволяющими применять их неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, по своему содержанию не соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно подпункту 1 пункта 1 и пункту 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации, государственному стандарту СССР ГОСТ 26098-84 «Нефтепродукты. Термины и определения», введённому в действие постановлением Госстандарта СССР от 24 февраля 1984 г. № 59 (далее – ГОСТ 26098-84). Считает, что разъяснения, данные в Письмах, нарушают его право как организации-налогоплательщика на юридическое равенство всех перед законом и судом, а также создают угрозу нарушения его прав на судебную защиту прав и свобод, предусмотренных частью 3 статьи 17, частями 1 и 2 статьи 19, частями 1 и 2 статьи 46 Конституции Российской Федерации; данные разъяснения при проведении налоговой проверки деятельности ООО «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» создают риск незаконного привлечения административного истца к налоговой ответственности за неуплату акцизов, если налоговый орган признаёт его производителем подакцизных товаров на основе указанных разъяснений.

По мнению ООО «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР», для целей налогообложения акцизами производством признаётся не любое смешение двух или более марок нефтепродуктов, а только такое смешение товаров, в результате которого получается объект обложения акцизами по более высокой ставке, чем каждый из компонентов товара. Если ставка акциза на товар, полученный в результате смешения, равна или ниже ставки акциза хотя бы на один из товаров, использованных в качестве сырья, то такие операции по смешению сырья производством подакцизных товаров не признаются, а лица, их осуществляющие, налогоплательщиками акциза не являются.

Своё требование административный истец мотивирует тем, что им получено письмо инспекции Федеральной налоговой службы по г. Ангарску Иркутской области от 1 апреля 2021 г. № 16-13/007096@ о необходимости представить информацию (документы) об осуществлении производства нефтепродуктов с учётом позиции Минфина России, выраженной в Письмах.

В письменных возражениях Минфин России и Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) указали, что Письма изданы в пределах предоставленных федеральному органу полномочий и в соответствии с действующим законодательством, не нарушают прав и законных интересов административного истца; Письма не являются актами, обладающими нормативными свойствами, а содержащиеся в них разъяснения не выходят за

рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия его представителя, указав на то, что Письма соответствуют действительному смыслу разъясняемых ими нормативных положений.

В судебном заседании представители административного истца ООО «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» Ляtifов А.Ш., Веретенникова И.А. и Петрова В.В. требование поддержали.

Представитель Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П., представители Федеральной налоговой службы Водовозов А.А. и Денисаев М.А. не признали административный иск.

Выслушав объяснения представителей административного истца Ляtifова А.Ш., Веретенниковой И.А. и Петровой В.В., возражения представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., представителей Федеральной налоговой службы Водовозова А.А. и Денисаева М.А., обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив наличие у оспариваемых актов нормативных свойств и их соответствие действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Гавриловой М.Н., 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 пробирной палаты, Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка,

Федеральной таможенной службы, Федерального казначейства и Федерального агентства по управлению государственным имуществом (пункт 2 Положения).

Реализуя предоставленные законом полномочия, Минфин России дал разъяснения в форме Писем, оспариваемых административным истцом.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации 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.

Оспариваемые Письма содержат разъяснения по вопросу применения акцизов на нефтепродукты, полученные в процессе смешения, основанные на отдельных положениях Налогового кодекса Российской Федерации (подпункт 1 пункта 1 и пункт 3 статьи 182) и ГОСТ 26098-84. В целях разъяснения поименованных законоположений административный ответчик в Письмах приводит примеры, когда у производителя появляется часть товара со ставкой больше, чем была у компонента, использованного для изготовления конечного продукта, а также формулирует не содержащие нормативных предписаний выводы, основываясь на положениях статей 181, 182, 183, 200 Налогового кодекса Российской Федерации и ГОСТ 26098-84.

При этом изложенные в Письмах разъяснения не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведённые в Письмах конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Доводы административного истца о том, что оспариваемые Письма не соответствуют действительному смыслу разъясняемых ими нормативных положений, а именно подпункту 1 пункта 1 и пункту 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации, ГОСТ 26098-84, лишены правовых оснований.

Из пунктов 1 и 3 статьи 38, пункта 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что объектом налогообложения является, в частности, реализация товаров (передача на возмездной основе права собственности на товары), имеющая стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которой законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Товаром для целей налогообложения признаётся любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения акцизами признаётся реализация на территории Российской Федерации лицами произведённых ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Перечень подакцизных товаров, реализация (передача) которых является в силу статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения акцизами, установлен в статье 181 Кодекса и включает в том числе дизельное топливо (подпункт 8 пункта 1 статьи 181), средние дистилляты (подпункт 11 пункта 1 статьи 181), авиационный керосин (подпункт 13 пункта 1 статьи 181), нефтяное сырьё, представляющее собой смесь углеводородов, состоящую из одного или нескольких компонентов (нефть, газовый конденсат стабильный, вакуумный газойль, гудрон, мазут) (подпункт 13¹ пункта 1 статьи 181).

Налоговые ставки на подакцизные товары установлены статьёй 193 Кодекса, в том числе применительно к дизельному топливу и авиационному керосину на 2020–2022 годы.

В силу пункта 3 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации в целях главы 22 этого кодекса к производству приравниваются розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров в соответствии с требованиями технических регламентов и (или) другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются в установленном законодательством Российской Федерации порядке, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар, в отношении которого статьёй 193 данного кодекса установлена ставка акциза в размере, превышающем ставки акциза на товары, использованные в качестве сырья (материала).

В пункте 12а раздела «Общие понятия» ГОСТ 26098-84 под производством нефтепродуктов понимается совокупность технологических операций, технологического оборудования, а также систем обеспечения их функционирования (технического обслуживания и ремонта, метрологического обеспечения и т.п.), предназначенных для изготовления нефтепродуктов, соответствующих требованиям стандартов или технических условий, любыми способами, в том числе смешением двух или более марок нефтепродуктов.

Анализ приведённых норм в их совокупности и взаимной связи позволяет сделать вывод о том, что для применения акцизов на нефтепродукты, полученные в процессе смешения, требуется, во-первых, чтобы исходные смешиваемые товары были разными товарами, во-вторых, чтобы происходило смешение товаров, в-третьих, чтобы результатом смешивания стал новый подакцизный товар со ставкой акциза выше, чем ставка какого-либо из его компонентов (нефтепродуктов), использованных в качестве сырья.

Названные нормы для целей налогообложения нового нефтепродукта в связи с его реализацией в качестве критерия для взимания акциза, установленного статьёй 193 Налогового кодекса Российской Федерации для нового продукта (нефтепродукта), определяет именно превышение размера акциза на новый продукт (товар) над размерами акцизов на компоненты (нефтепродукты), использованные при смешении, в том числе в случаях, когда один или несколько исходных компонентов не являлись подакцизными товарами.

Следовательно, в Письмах обоснованно указано, что если организацией получен подакцизный товар путём смешения нескольких компонентов, то в целях исчисления акцизов под произведённым объёмом этого подакцизного товара следует понимать ту часть объёма смеси, которая отвечает требованиям пункта 3 статьи 182 Налоговым кодексом Российской Федерации. При этом Письма не предусматривают повторное обложение акцизов того объёма, который уже был обложен налогом у производителя, а наоборот, исключают повторное обложение акцизом компонентов произведённого нового продукта (товара).

Отмеченные выше законоположения в их системной взаимосвязи правильно истолкованы в соответствии с их смысловым содержанием в оспариваемых Письмах.

Таким образом, оспариваемые Письма не вступают в противоречие с действующим законодательством о налогах и сборах.

В целом, дав разъяснения, Минфин России в Письмах не изменил и не дополнил законодательство о налогах и сборах, поэтому содержание оспариваемых актов, вопреки доводам административного истца, 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 Письмами его прав как налогоплательщика, включая право на судебную защиту, несостоятельны.

Следует отметить, что выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, которые были адресованы не ему, не влечёт правовых последствий применения норм Налогового кодекса Российской Федерации, который относит к числу обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределённому кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга; данные законоположения не применяются в случае, если указанные письменные

разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (пункт 8 статьи 75); выполнение таких разъяснений относится к обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения (подпункт 3 пункта 1 статьи 111).

По приведённым выше мотивам Письма не подлежат признанию недействующими по результатам проверки их содержания, поскольку они не оказывают общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона.

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

решил:

в удовлетворении административного искового заявления общества с ограниченной ответственностью «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» о признании недействующими писем Министерства финансов Российской Федерации от 11 марта 2020 г. № 03-13-12/19201, от 11 августа 2020 г. № 03-13-08/70101, от 11 ноября 2020 г. № 03-13-08/98241 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



В.С. Кириллов