



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ22-112

## РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

28 апреля 2022 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе  
судьи Верховного Суда  
Российской Федерации Назаровой А.М.  
при секретаре Котович Ю.А.  
с участием прокурора Власовой Т.А.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Сазонова Всеволода Евгеньевича об оспаривании письма Федеральной налоговой службы от 2 ноября 2020 г. № СД-4-3/17969@ «О направлении письма Минфина России от 19 октября 2020 г. № 03-11-09/91070»,

### установил:

письмом от 2 ноября 2020 г. № СД-4-3/17969@ (далее – Письмо) Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) направила в адрес нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков для сведения и использования в работе письмо Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) от 19 октября 2020 г. № 03-11-09/91070 по вопросу о возможности применения упрощенной системы налогообложения адвокатами, учредившими адвокатский кабинет, в котором, сославшись на положения пункта 1 статьи 346<sup>11</sup> и подпункта 10 пункта 3 статьи 346<sup>12</sup> Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ, Кодекс), Минфин России указал, что нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований, не вправе применять упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), и пришел к выводу о том, что применение УСН адвокатами Кодексом не разрешается.

Сазонов В.Е. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором просит признать не действующим Письмо в той мере, в какой данные в нем разъяснения запрещают

адвокатам, одновременно зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, применять УСН, ссылаясь на то, что Письмо в оспариваемой части противоречит подпункту 10 пункта 3 статьи 362<sup>12</sup> НК РФ, допускает расширительное толкование названной нормы НК РФ, распространяя запрет на применение упрощенной системы налогообложения в отношении всех адвокатов, в том числе адвокатов, одновременно зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. По мнению административного истца, Письмо обладает нормативными свойствами, позволяющими применять его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц; не соответствует действительному смыслу разъясняемых в нем нормативных положений, в одностороннем порядке изменяет правовую норму, предусмотренную подпунктом 10 пункта 3 статьи 362<sup>12</sup> НК РФ, и устанавливает новое правовое регулирование, тем самым нарушает как его права и законные интересы, так и интересы иных адвокатов, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, ограничивая свободу их экономической деятельности.

В обоснование заявленных требований административный истец указал, что является адвокатом, управляющим партнером адвокатского бюро, а также зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, деятельность которого не связана с оказанием юридической помощи. Решением налогового органа ему было отказано в применении УСН.

Административный истец Сазонов В.Е. в судебном заседании поддержал заявленное требование и просил его удовлетворить.

В письменных возражениях на административный иск Минфин России и ФНС России, привлеченные к участию в деле в качестве административных ответчиков, указали, что Письмо издано в пределах предоставленных ФНС России полномочий и не нарушает права, свободы и законные интересы административного истца, сформулированные в Письме разъяснения смысла разъясняемых положений налогового законодательства не противоречат и не устанавливают новое правовое регулирование, обязательное к применению.

Представители Минфина России – Шиляев А.П. и ФНС России – Гарибян Ю.С. в судебном заседании, поддержав изложенные в возражениях правовые позиции, просили отказать в удовлетворении административного искового заявления.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России), привлеченное к участию в деле в качестве заинтересованного лица и извещенное о времени и месте рассмотрения дела, своего представителя в судебное заседание не направило, представило письменный отзыв на административный иск, в котором просило отказать в удовлетворении заявленного требования.

Выслушав стороны, проверив оспариваемый акт на наличие в нем нормативных свойств, позволяющих применять его неоднократно в качестве обязательных предписаний в отношении неопределенного круга лиц, а также на соответствие их действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры

Российской Федерации Власовой Т.А., полагавшей административный иск не подлежащим удовлетворению, Верховный Суд Российской Федерации не находит основания для удовлетворения административного искового заявления.

Налоговые органы представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а также в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, в состав которой входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы (статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», пункт 1 статьи 30 НК РФ).

В силу подпунктов 4 и 5 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения; руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно абзацу четвертому пункта 5.1 Типового регламента взаимодействия федеральных органов исполнительной власти, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 19 января 2005 г. № 30 (далее – Типовой регламент), территориальные органы федерального органа исполнительной власти являются государственными органами, находящимися в его подчинении. Порядок организации деятельности территориальных органов федеральных органов исполнительной власти предусматривается в регламенте соответствующего федерального органа исполнительной власти.

Пунктами 10.3 и 12.5 Типового регламента предусмотрено взаимодействие федеральных органов исполнительной власти при предоставлении и получении информации в форме писем, в том числе путем направления в электронной форме с использованием системы межведомственного электронного документооборота или в форме документов на бумажном носителе.

ФНС России в пределах своей компетенции издает индивидуальные правовые акты на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов,

актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, нормативных правовых актов Минфина России (подпункт «а» пункта 1.3 Регламента Федеральной налоговой службы, утвержденного приказом ФНС России от 17 февраля 2014 г. № ММВ-7-7/53@ (далее – Регламент ФНС России).

Как следует из Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение № 506), 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 (пункт 1), находится в ведении Минфина России (пункт 2), осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями (пункт 4).

С целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности ФНС России имеет право осуществлять контроль за деятельностью своих территориальных органов и подведомственных организаций (подпункт 6.4 пункта 6 Положения № 506).

Формы контроля, осуществляемого ФНС России в отношении территориальных органов, в названных положениях не конкретизированы и могут выражаться в том числе в виде доведения до территориальных органов писем, в которых рассматриваются отдельные вопросы организации работы.

Таким образом, ФНС России, действуя в пределах своей компетенции и предоставленных полномочий, а также реализуя возложенные на нее функции и задачи, направила в территориальные органы оспариваемое Письмо.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346<sup>11</sup> НК РФ упрощенная система налогообложения применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном главой 26<sup>2</sup> названного кодекса (пункт 1 статьи 346<sup>12</sup> НК РФ).

Пунктом 3 статьи 346<sup>11</sup> НК РФ закреплено, что применение индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения освобождает его от уплаты налога на доходы физических лиц, полученных от

предпринимательской деятельности, налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности.

Адвокатской деятельностью в соответствии с пунктом 1 статьи 1 Федерального закона от 31 мая 2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 63-ФЗ) признается квалифицированная юридическая помощь, оказываемая на профессиональной основе лицами, получившими статус адвоката в порядке, установленном данным федеральным законом, физическим и юридическим лицам в целях защиты их прав, свобод и интересов, а также обеспечения доступа к правосудию.

Адвокатская деятельность не является предпринимательской (пункт 2 статьи 1 Федеральный закон № 63-ФЗ).

Пунктом 1 статьи 2 Федерального закона № 63-ФЗ закреплено, что адвокатом является лицо, получившее в установленном данным законом порядке статус адвоката и право осуществлять адвокатскую деятельность. Адвокат является независимым профессиональным советником по правовым вопросам. Адвокат не вправе вступать в трудовые отношения в качестве работника, за исключением научной, преподавательской и иной творческой деятельности, а также занимать государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации, должности государственной службы и муниципальные должности.

В пункте 3 статьи 346<sup>12</sup> НК РФ определен перечень лиц, которые не вправе применять упрощенную систему налогообложения, в числе которых указаны адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований (подпункт 10).

Пунктом 1 статьи 20 Федерального закона № 63-ФЗ определены формы адвокатских образований: адвокатский кабинет, коллегия адвокатов, адвокатское бюро и юридическая консультация.

Адвокат вправе в соответствии с указанным федеральным законом самостоятельно избирать форму адвокатского образования и место осуществления адвокатской деятельности. Об избранной форме адвокатского образования и месте осуществления адвокатской деятельности адвокат обязан уведомить совет адвокатской палаты в порядке, установленном данным федеральным законом (пункт 2 статьи 20 Федерального закона № 63-ФЗ).

Адвокат, принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально, вправе учредить адвокатский кабинет. Адвокатский кабинет не является юридическим лицом (подпункты 1 и 3 статьи 21 Федерального закона № 63-ФЗ).

Анализ приведенных законоположений указывает на то, что адвокаты не вправе осуществлять адвокатскую деятельность вне установленных форм адвокатских образований, а также в статусе индивидуального предпринимателя.

Исходя из положений подпункта 6 пункта 1 статьи 208, подпункта 2 пункта 1, пункта 2 статьи 227 НК РФ адвокат, учредивший адвокатский кабинет, признается налогоплательщиком налога на доходы физических лиц и

самостоятельно исчисляет суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет.

Из положений статей 21–24 Федерального закона № 63-ФЗ, пункта 1 статьи 226 НК РФ следует, что адвокатские образования, за исключением адвокатского кабинета, являются юридическими лицами, осуществляющими функции налогового агента адвокатов, являющихся их членами, по доходам, полученным ими в связи с осуществлением адвокатской деятельности.

Применение упрощенной системы налогообложения при осуществлении адвокатской деятельности как адвокатами, учредившими адвокатский кабинет, так и адвокатскими образованиями действующим законодательством не предусмотрено.

Таким образом, содержание оспариваемого Письма соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, в связи с чем его нельзя считать выходящим за рамки адекватного истолкования положений законодательства, влекущим изменение правового регулирования соответствующих общественных отношений и порождающим неправомерную практику применения нормы подпункта 10 пункта 3 статьи 346<sup>12</sup> НК РФ.

Нельзя согласиться с утверждением административного истца о том, что Письмо имеет признаки нормативного правового акта, поскольку каких-либо новых норм, обязательных к применению неопределенным кругом лиц, оспариваемым актом не установлено.

При этом Письмо не содержит разъяснений, ограничивающих применение физическим лицом упрощенной системы налогообложения в отношении предпринимательской деятельности, не связанной с адвокатской.

Учитывая, что Письмо не обладает нормативными свойствами, прав, свобод и законных интересов административного истца не нарушает, в соответствии с пунктом 2 части 5 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации в удовлетворении заявленного требования следует отказать.

Руководствуясь статьями 175–180, 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

**решил:**

в удовлетворении административного искового заявления Сазонова Всеволода Евгеньевича об оспаривании письма Федеральной налоговой службы от 2 ноября 2020 г. № СД-4-3/17969@ «О направлении письма Минфина России от 19 октября 2020 г. № 03-11-09/91070» 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



А.М. Назарова