



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ21-21

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

2 марта 2021 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего
членов коллегии

Манохиной Г.В.,
Зайцева В.Ю.,
Вавилычевой Т.Ю.

при секретаре

Горбачевой Е.А.

с участием прокурора

Гончаровой Н.Ю.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «Управляющая организация «Теплокомсервис» об оспаривании письма Министерства финансов Российской Федерации от 23 декабря 2009 г. № 03-07-15/169

по апелляционной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Управляющая организация «Теплокомсервис» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 3 декабря 2020 г. по делу № АКПИ20-830, которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей общества с ограниченной ответственностью «Управляющая организация «Теплокомсервис» Ананьиной К.С. и Анферовой О.В., поддержавших апелляционную жалобу, представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., возражавшего против доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Гончаровой Н.Ю., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) 23 декабря 2009 г. издало письмо № 03-07-15/169 (далее – Письмо) о порядке применения норм Федерального закона от 28 ноября 2009 г. № 287-ФЗ «О внесении изменений в статьи 149 и 162 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 287-ФЗ), которое письмом Федеральной налоговой службы от 2 февраля 2010 г. № ШС-17-3/20@ направлено для сведения и использования в работе нижестоящими налоговыми органами и налогоплательщиками.

В Письме разъяснено, что с 1 января 2010 г. в соответствии с подпунктом 29 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации от налогообложения налогом на добавленную стоимость (далее также – НДС) освобождается реализация коммунальных услуг, предоставляемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами (далее также – управляющие организации и ТСЖ), созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, при условии приобретения коммунальных услуг указанными налогоплательщиками у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций (абзац второй).

При этом в соответствии с указанной нормой освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость коммунальных услуг, реализуемых управляющим компаниям, товариществам собственников жилья и другим вышеназванным налогоплательщикам, организациями коммунального комплекса, а также поставщиками электрической энергии и газоснабжающими организациями, Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено (абзац третий).

В Письме указано, что на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога на добавленную стоимость по коммунальным услугам, предъявленные управляющим организациям и ТСЖ организациями коммунального комплекса, поставщиками электрической энергии и газоснабжающими организациями, включаются управляющими организациями и ТСЖ в стоимость коммунальных услуг и вычету не подлежат (абзац восьмой).

В абзаце девятом Письма разъяснено, что от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождается предоставление коммунальных услуг управляющими организациями и ТСЖ по стоимости, соответствующей стоимости приобретения этих коммунальных услуг, в том числе с учетом налога на добавленную стоимость, у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций.

Аналогичный порядок применения освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость установлен подпунктом 30 пункта 3

статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации по работам (услугам) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме (абзац десятый).

Так, с 1 января 2010 г. от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождается реализация работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, выполняемых (оказываемых) управляющими организациями и ТСЖ, при условии приобретения работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме управляющими организациями и ТСЖ у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги) (абзац одиннадцатый).

Таким образом, от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются операции по реализации вышеуказанных работ (услуг) по содержанию, а также ремонту общего имущества в многоквартирном доме, осуществляемые управляющими организациями и ТСЖ по стоимости, соответствующей стоимости приобретения этих работ (услуг) у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги). При этом работы (услуги) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, реализуемые управляющим организациям и ТСЖ, организациями и индивидуальными предпринимателями, непосредственно выполняющими (оказывающими) данные работы (услуги), от налогообложения налогом на добавленную стоимость не освобождены (абзац тринадцатый).

Общество с ограниченной ответственностью «Управляющая организация «Теплокомсервис» (далее также – Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском заявлением, в котором просило признать Письмо недействующим, уточнив в заседании суда первой инстанции, что оспаривает разъяснения, содержащиеся в его абзацах девятом, десятом и первом предложении абзаца тринадцатого. В обоснование заявленного требования ссылалось на то, что Письмо в оспариваемой части не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений Налогового кодекса Российской Федерации, а именно подпунктам 29, 30 пункта 3 статьи 149, вводит дополнительное условие для их применения, нарушает принцип определенности правовой нормы. Общество утверждало, что объектом обложения налогом на добавленную стоимость является реализация товаров, работ, услуг, а не их ценовое выражение, освобождается (или не освобождается) от налогообложения определенная операция как объект налогообложения, в связи с чем разделение одного объекта налогообложения (реализация услуги) на облагаемую и необлагаемую части его стоимости недопустимо.

В административном иском заявлении указано, что толкование положений подпунктов 29, 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, изложенное в Письме, применено арбитражным

судом при разрешении спора между Обществом и налоговым органом о неправомерности доначислений по НДС.

Минфин России и привлеченное к участию в деле в качестве заинтересованного лица Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) административный иск не признали, указав в письменных возражениях, что Письмо издано при реализации предоставленных Минфину России полномочий, имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, оспариваемые предписания соответствуют действительному смыслу разъясняемых ими законоположений, прав и законных интересов административного истца не нарушают.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 3 декабря 2020 г. в удовлетворении административного искового заявления Обществу отказано.

В апелляционной жалобе Общество, не соглашаясь с таким решением, просит его отменить и принять по делу новое решение об удовлетворении административного иска. Полагает, что судом первой инстанции и в Письме неправильно истолкованы положения подпунктов 29, 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с чем были нарушены основополагающие принципы налогообложения, закрепленные в пунктах 5, 7 статьи 3 названного кодекса, а также конституционные принципы равенства налогового бремени и определенности законодательных норм. Выводы суда, по мнению административного истца, противоречат понятиям обязательных элементов налогообложения (объект, налоговая база) и не учитывают косвенную природу НДС.

В письменных возражениях на апелляционную жалобу Минфин России просит в ее удовлетворении отказать, считая, что решение суда первой инстанции является законным и обоснованным, вынесено с соблюдением норм материального права.

Минюст России представил отзыв на апелляционную жалобу, в котором поддержал свою позицию по настоящему административному делу, изложенную в суде первой инстанции, и просил рассмотреть жалобу без участия представителя министерства.

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

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.

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 данного административного дела судом первой инстанции соблюдены.

В силу пункта 1 статьи 34² Налогового кодекса Российской Федерации Минфин России дает письменные разъяснения 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.

Следовательно, Письмо, разъясняющее порядок применения норм Закона № 287-ФЗ, издано Минфином России в пределах его компетенции при реализации возложенных на него федеральным законом полномочий.

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

Исходя из пункта 1 статьи 38 и подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения НДС признается в том числе реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В пункте 3 статьи 149 данного кодекса приведен перечень операций, которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДС на территории Российской Федерации.

Так, из содержания подпунктов 29, 30 названной статьи усматривается, что операции в виде реализации коммунальных услуг и работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, предоставляемых и выполняемых (оказываемых) управляющими организациями, товариществами собственников жилья, не облагаются НДС при условии приобретения этих услуг указанными налогоплательщиками у ресурсоснабжающих организаций, региональных операторов по обращению с твердыми коммунальными отходами, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) работы (услуги) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме.

При вынесении обжалуемого решения суд первой инстанции правильно исходил из того, что освобождение от налогообложения НДС, предусмотренное названными нормами Налогового кодекса Российской Федерации, применяется лишь в отношении коммунальных услуг и работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, приобретаемых управляющими организациями и ТСЖ у третьих лиц – непосредственных поставщиков и исполнителей, не предполагает выполнения (оказания) таких работ (услуг) собственными силами управляющих организаций и ТСЖ и, соответственно, увеличения стоимости этих работ (услуг) по сравнению с ценой их приобретения. Вследствие изложенного в случае превышения стоимости указанных работ (услуг), предъявленной управляющими организациями и ТСЖ потребителям по установленным тарифам, над стоимостью данных работ (услуг), приобретенных у соответствующих организаций, разницу между ценой реализации и ценой приобретения таких работ (услуг) необходимо облагать НДС в общем порядке.

Разрешая настоящее административное дело, суд первой инстанции правомерно принял во внимание, что управляющие организации и ТСЖ при реализации коммунальных услуг и работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме самостоятельно их не выполняют (не оказывают), а выступают исключительно в качестве посредников, в связи с чем реализация данных работ (услуг) по цене выше той, по которой эти работы (услуги) ими приобретаются, не обусловлена соответствующими экономическими причинами и представляет собой необоснованную налоговую выгоду. Указанная разница в цене фактически является доходом управляющей организации и ТСЖ и не подлежит освобождению от обложения НДС на основании подпунктов 29, 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку в этом случае не выполняются условия, предусмотренные названными законоположениями.

Приведенный вывод суда первой инстанции основан на нормах материального права, проанализированных в решении, и соответствует обстоятельствам административного дела.

Таким образом, содержащиеся в оспариваемых абзацах Письма разъяснения Минфина России о порядке применения подпунктов 29, 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, не выходят за рамки их адекватного истолкования и соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений.

Довод апелляционной жалобы 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.

Нельзя согласиться и с утверждением административного истца в апелляционной жалобе о том, что Письмо в оспариваемой части создает неопределенность в применении разъясняемых им законодательных норм. Каких-либо неясностей и противоречий в применении подпунктов 29, 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом разъяснений, содержащихся в Письме, не имеется, что подтверждается единообразной судебной практикой по этому вопросу.

Ссылка в апелляционной жалобе на нарушение Письмом принципа равенства налогообложения является несостоятельной. Условия, при которых применяется налоговая льгота в виде освобождения от обложения НДС операций по реализации коммунальных услуг и работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, установлены подпунктами 29, 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации. Оспариваемый в части акт не содержит каких-либо иных правил, отличных от закрепленных в данном кодексе. При этом проверка норм федерального закона с точки зрения их соответствия конституционным принципам не относится к компетенции Верховного Суда Российской Федерации.

По мнению Общества, суд первой инстанции при вынесении решения не учел, что при расчете платы за коммунальные услуги оно не может отказаться от применения повышающих коэффициентов к установленному нормативу потребления соответствующего вида коммунальной услуги и

именно это обстоятельство приводит к расхождению между стоимостью коммунальных услуг, приобретаемых административным истцом у ресурсоснабжающих организаций, и ценой их реализации конечным потребителям. Однако данный довод апелляционной жалобы является несостоятельным. В случае, если управляющие организации и ТСЖ применяют освобождение от налогообложения НДС, предусмотренное подпунктом 29 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, такое освобождение распространяется в том числе на реализацию коммунальных услуг, стоимость которых в соответствии с жилищным законодательством определяется с учетом повышающего коэффициента к установленным нормативам потребления.

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 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 3 декабря 2020 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Управляющая организация «Теплокомсервис» – без удовлетворения.

Председательствующий


Г.В. Манохина

Члены коллегии


В.Ю. Зайцев


Т.Ю. Вавилычева