



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ16-360

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

15 сентября 2016 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего
членов коллегии

Манохиной Г.В.,
Зайцева В.Ю.,
Горшкова В.В.

при секретаре

Горбачевой Е.А.

с участием прокурора

Масаловой Л.Ф.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению Черепанова А.В. о признании частично недействующими писем Министерства финансов Российской Федерации от 8 сентября 2011 г. № 03-04-05/6-639 и от 15 февраля 2016 г. № 03-04-05/8113

по апелляционной жалобе Черепанова А.В. на решение Верховного Суда Российской Федерации от 20 июня 2016 г., которым в удовлетворении заявленного требования было отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Манохиной Г.В., возражения против доводов апелляционной жалобы представителя Министерства финансов Российской Федерации Смирновой А.А., представителя Федеральной налоговой службы Рымарева А.В., заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Масаловой Л.Ф., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной,

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Черепанов А.В. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с требованием о признании частично недействующими писем Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) от 8 сентября 2011 г. № 03-04-05/6-639 (далее – Письмо от 8 сентября 2011 г.) и от 15 февраля 2016 г. № 03-04-05/8113 (далее – Письмо от 15 февраля 2016 г.), в той мере, в какой они по смыслу, придаваемому им налоговыми органами, признают объектом налогообложения доход в виде процентов, полученный налогоплательщиками по заключенным между физическими лицами договорам займа. В подтверждение заявленных требований указано, что оспоренные письма содержат разъяснения законодательства и обладают нормативными свойствами. Административный истец просил признать их недействующими и не соответствующими действительному смыслу разъясняемых в них нормативных положений статей 41, 210 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации. Черепанов А.В. также указал, что Письмо от 8 сентября 2011 г. и Письмо от 15 февраля 2016 г., как взаимосвязанные между собой по содержанию, противоречат правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 2 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21 октября 2015 г., и нарушают его права и законные интересы, а также права и законные интересы неопределенного круга лиц.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 20 июня 2016 г. административное исковое заявление оставлено без удовлетворения.

В апелляционной жалобе и дополнении к ней Черепанов А.В. полагает указанное выше решение суда необоснованным и незаконным, принятым при неправильном определении обстоятельств, имеющих значение для дела, а выводы, изложенные в обжалуемом решении суда, не соответствующими обстоятельствам дела, сделанными при неправильном применении норм материального права. В частности, административный истец указывает на ошибочность вывода суда первой инстанции об отсутствии нормативных свойств у оспариваемых писем, считает, что оспоренные предписания противоречат действительному смыслу норм Налогового кодекса Российской Федерации, прямо не оговаривающим, что к объектам налогообложения относится доход в виде процентов, полученный налогоплательщиком по заключенному им с другим физическим лицом договору займа.

Административный истец и представитель Министерства юстиции Российской Федерации в судебное заседание Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации не явились, о времени и месте судебного разбирательства извещены в установленном законом порядке.

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

В соответствии с пунктом 1.1 части 1 статьи 2 Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 г. «О Верховном Суде Российской Федерации» и пунктом 1.1 статьи 21 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации к полномочиям Верховного Суда Российской Федерации отнесено в том числе рассмотрение в качестве суда первой инстанции административных дел об оспаривании актов федеральных органов исполнительной власти, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами.

Согласно части 3 статьи 217.1 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации 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 (пункт 1); обладает ли оспариваемый акт нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц (пункт 2); соответствуют ли положения оспариваемого акта действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений (пункт 3).

Отказывая в удовлетворении заявленного Черепановым А.В. требования, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что оспоренные им письма не обладают свойствами, позволяющими применять их в качестве обязывающего предписания общего характера, они адресованы конкретным лицам, не устанавливают правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, а также обязательных для налоговых органов правил поведения, подлежащих неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля, носят информационно-разъяснительный характер, права и законные интересы административного истца не нарушают.

Исходя из положений пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329, 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 издает нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

В силу статьи 34² Налогового кодекса Российской Федерации Минфин России дает 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).

Как следует из материалов дела, Письмо от 8 сентября 2011 г. издано при реализации установленных выше полномочий и представляет собой ответ на обращение конкретного гражданина.

Данный оспариваемый акт имеет следующее содержание:

«Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел Ваше письмо от 23.07.2011 по вопросу обложения налогом на доходы физических лиц сумм денежных средств, выплачиваемых по договору займа, заключенного между физическими лицами, и в соответствии со статьей 34² Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) разъясняет следующее.

Согласно статье 210 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, право на распоряжение которыми у него возникло.

Статья 41 Кодекса определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую для физических лиц в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Кодекса.

Перечень доходов, освобождаемых от обложения налогом на доходы физических лиц, содержится в статье 217 Кодекса. Доходов в виде сумм денежных средств, выплачиваемых по договору займа, указанная статья не содержит.

Таким образом, в случае возврата заемщиком суммы денежных средств, превышающей полученную им сумму займа, у заимодавца возникает экономическая выгода (доход), подлежащая налогообложению налогом на доходы физических лиц.

В отношении указанного дохода пунктом 1 статьи 224 Кодекса установлена налоговая ставка в размере 13 процентов.

Что касается положений статьи 208 Кодекса, то данные нормы применяются в целях квалификации источника полученных доходов (в Российской Федерации или за ее пределами)».

Письмо от 15 февраля 2016 г. адресовано непосредственно административному истцу в ответ на его обращение 13 января 2016 г. и со ссылкой на положения статьи 41, подпункта 10 пункта 1 статьи 208, статьи 209, пункта 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации содержит аналогичные разъяснения по вопросу возникновения у заимодавца экономической выгоды (дохода), подлежащей налогообложению налогом на доходы физических лиц (абзацы второй – шестой). Также в этом индивидуальном сообщении Черепанову А.В. дан ответ по вопросу учета инфляции при исчислении налога с доходов, полученных заимодавцем – физическим лицом (абзац шестой), о невозможности рассмотрения в Минфине

России обращения по оценке конкретных хозяйственных ситуаций (абзац седьмой), о предоставлении налоговыми органами информации о налогах, порядке их исчисления и уплаты, правах и обязанностях налогоплательщиков (абзац восьмой), а также разъяснено, в какие налоговые органы следует обратиться за предоставлением определенной информации (абзацы девятый и десятый).

Проанализировав содержание оспариваемых актов, суд пришел к правильному выводу о том, что оно соответствует действительному смыслу разъясняемых ими нормативных положений, данные в письмах разъяснения не устанавливают каких-либо новых правил, обязательных для неопределенного круга лиц, и не влекут изменения правового регулирования соответствующих налоговых отношений.

Так, пункт 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации признает доходом экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в какой такую выгоду можно оценить, и определяемую в соответствии, в частности, с главой «Налог на доходы физических лиц» данного кодекса.

Для целей названной главы к доходам от источников в Российской Федерации относятся не только те, которые перечислены в подпунктах 1–9 пункта 1 статьи 208 Налогового кодекса Российской Федерации, но и иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации (подпункт 10 пункта 1 этой же статьи).

Объектом налогообложения, согласно статье 209 этого же кодекса, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов, если иное не предусмотрено этой статьей.

Доходы в виде сумм денежных средств, выплачиваемых по договору займа, подлежат налогообложению на общих основаниях, поскольку они не поименованы в перечне доходов, не подлежащих налогообложению, перечисленных в статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации.

В апелляционной жалобе Черепанов А.В. полагает, что размещение оспоренных писем Минфина России в информационно-правовой системе

«Консультант Плюс» свидетельствует о наличии у них нормативных свойств. Данный довод судом первой инстанции проверялся и правильно был признан несостоятельным, поскольку размещение писем в негосударственном электронном периодическом издании, специализирующемся на распространении правовой информации, не связано с наличием или отсутствием у публикуемых писем нормативных свойств и не влияет на правовую оценку их содержания; общедоступность содержания оспоренных писем сама по себе не может свидетельствовать о наделении этих актов нормативными правовыми свойствами, для которых обязательно, в частности, наличие общеобязательного государственного предписания, имеющего общерегулирующее воздействие на общественные отношения и рассчитанного на многократное применение.

Довод апелляционной жалобы о том, что оспоренные предписания противоречат действительному смыслу норм Налогового кодекса Российской Федерации, непосредственно не оговаривающего, что к объектам налогообложения относится доход, полученный налогоплательщиком по заключенному им с другим физическим лицом договору займа, не может свидетельствовать о незаконности обжалованного решения суда, поскольку, как уже указывалось выше, данный в статье 208 Налогового кодекса Российской Федерации перечень доходов от источников в Российской Федерации не является исчерпывающим (подпункт 10 пункта 1), подлежит применению и толкованию в системной взаимосвязи с другими нормами налогового законодательства, которые и были приведены в Письме от 8 сентября 2011 г. и в Письме от 15 февраля 2016 г. Содержащийся в этих письмах вывод, согласно которому в случае возврата заемщиком – физическим лицом суммы денежных средств, превышающей полученную им сумму займа, у заимодавца – физического лица возникает экономическая выгода, подлежащая обложению налогом на доходы физических лиц, основан на нормах Налогового кодекса Российской Федерации.

Установив, что разъяснения, содержащиеся в оспоренных письмах Минфина России, не выходят за рамки адекватного (совпадающего, тождественного) истолкования (интерпретации) положений налогового законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих налоговых отношений, содержащиеся в них разъяснения связаны с применением законодательства в отношении определенных лиц и в конкретных случаях, суд принял законное и обоснованное решение и отказал Черепанову А.В. в удовлетворении заявленных требований.

Ссылка на правовые позиции, содержащиеся в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21 октября 2015 г., несостоятельна, поскольку вопросы о наличии или отсутствии правовых оснований для обложения налогом дохода займодавца в виде процентов по договору займа, заключаемого между физическими лицами, в этом обзоре не освещались.

Каких-либо новых правовых доводов, которые не были бы известны суду первой инстанции и не получили бы правильной оценки в обжалованном решении, апелляционная жалоба не содержит.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 20 июня 2016 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу Черепанова А. [REDACTED] В [REDACTED] – без удовлетворения.

Председательствующий

[REDACTED]
Г.В. Манохина

Члены коллегии

[REDACTED]
В.Ю. Зайцев

[REDACTED]
В.В. Горшков