ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ21-367

А П Е Л Л Я Ц И О Н Н О Е О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва 21 октября 2021 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего	Манохиной Г.В.,
членов коллегии	Горчаковой Е.В.,
	Нефедова О.Н.
при секретаре	Шолгиной Н.И.
с участием прокурора	Савосиной Ю.В.

рассмотрела 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

по апелляционной жалобе общества с ограниченной ответственностью «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 27 июля 2021 г. по делу № АКПИ21-416, которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Манохиной Г.В., объяснения представителей общества с ограниченной ответственностью «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» Пушкарева С.И., Лятифова А.Ш., поддержавших доводы апелляционной жалобы, возражения относительно доводов апелляционной жалобы представителей Министерства финансов Российской Федерации – Шиляева А.П., Федеральной налоговой службы – Водовозова А.А., Денисаева М.Н., заключение прокурора Генеральной

прокуратуры Российской Федерации Савосиной Ю.В., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной,

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) 11 марта, 11 августа и 11 ноября 2020 г. издало письма № 03-13-12/19201, 03-13-08/70101, 03-13-08/98241(далее – Письма), в которых в связи с возникшими вопросами об отнесении к производству смешения подакцизных товаров и дальнейшей реализации полученного товара разъяснены отдельные положения законодательства и указано, в частности, 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 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), 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. Далее в Письмах на примерах отражены ситуации, когда фактически у производителя появляется дополнительная часть товара с большей ставкой акциза, чем была у использованного для изготовления конечного продукта компонента.

Общество с ограниченной ответственностью «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» (далее также – ООО «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР», Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором просит признать недействующими Письма, полагая, что они обладают нормативными свойствами, позволяющими их применять неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц. Указывает, что действительный смысл разъясняемых административным ответчиком норм налогового законодательства Российской Федерации, а именно подпункта 1 пункта 1 и пункта 3 статьи 182 НК РФ, государственного стандарта СССР ГОСТ 26098-84 «Нефтепродукты. Термины и определения», введённого в действие постановлением Госстандарта СССР от 24 февраля 1984 г. № 59 (далее – ГОСТ 26098-84), существенно отличается от их смысла, выявленного Минфином России в оспариваемых письмах.

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. В связи с этим разъяснения, данные в Письмах, нарушают право Общества как организации-налогоплательщика на равенство 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.

Угрозу нарушения своих прав Общество связывает с потенциальной возможностью привлечения его к налоговой ответственности за неуплату акцизов, которую обосновывает тем, что получило 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.

Минфин России и Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) административный иск не признали, указали, что Письма изданы в пределах предоставленных федеральному органу полномочий; не нарушают прав и законных интересов административного истца; не являются актами, обладающими нормативными свойствами; содержащиеся в Письмах разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих правоотношений.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в письменном отзыве указало, что Письма соответствуют действительному смыслу разъясняемых ими нормативных положений.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 27 июля 2021 г. в удовлетворении административного искового заявления Обществу отказано.

В апелляционной жалобе ООО «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» просит отменить решение суда первой инстанции, как незаконное и необоснованное, и принять по административному делу новое решение об удовлетворении административного искового заявления. Считает, что Письма противоречат положениям подпункта 1 пункта 1 и пункта 3 статьи 182 НК РФ, сложившейся судебной практике, а также ряду писем Минфина России, направленных ранее.

Минфин России, ФНС России в письменных возражениях на апелляционную жалобу полагали решение суда первой инстанции законным и обоснованным, просили оставить его без изменения, отказав в удовлетворении апелляционной жалобы.

Представитель Минюста России в судебное заседание Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации не явился, просил рассмотреть административное дело в его отсутствие, о времени и месте судебного разбирательства извещён в установленном законом порядке; явка не

признана судом обязательной, препятствий для рассмотрения дела в его отсутствие не имеется.

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

В силу положений пункта 1 статьи 4 НК РФ во взаимосвязи с пунктом 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329, данное министерство является 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 пункте 1 статьи 34^2 НК РФ, согласно которому Минфин России даёт 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.

С учётом изложенного выше суд первой инстанции верно исходил из того, что Минфин России издал разъяснения в форме Писем, реализуя предоставленные законом полномочия.

Согласно статье 217^1 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, определёнными этой статьёй (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 неопределённого 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).

Приведённые законоположения при рассмотрении настоящего административного дела судом первой инстанции применены правильно.

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 неопределённого круга лиц.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд первой инстанции пришёл к правильному выводу о том, что Письма содержат разъяснения по вопросу применения акцизов на нефтепродукты, полученные в процессе смешения, основанные на отдельных положениях НК РФ (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 181-183, 200 НК РФ 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 НК РФ и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Доводы Общества в апелляционной жалобе о том, что Письма не соответствуют действительному смыслу разъясняемых ими нормативных положений, а именно подпункту 1 пункта 1 и пункту 3 статьи 182 НК РФ, ГОСТ 26098-84 судом первой инстанции проверялись и правильно были признаны несостоятельными.

Согласно пунктам 1 и 3 статьи 38, пункту 1 статьи 39 НК РФ объектом налогообложения является наряду с прочим 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.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 182 НК РФ 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.

Таким образом, налогоплательщиками акцизов в рассматриваемом случае являются производители подакцизных товаров.

В соответствии с пунктом 3 статьи 182 НК РФ к производству приравниваются 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).

Пункт 12а раздела «Общие понятия» ГОСТ 26098-84 производство нефтепродуктов определяет как 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.

Перечень подакцизных товаров, реализация (передача) которых является объектом налогообложения акцизами, установлен в пункте 1 статьи 181 НК РФ и включает дизельное топливо (подпункт 8), средние дистилляты (подпункт 11), авиационный керосин (подпункт 13), нефтяное сырье, представляющее собой смесь углеводородов, состоящую из одного или нескольких компонентов (нефть, газовый конденсат стабильный, вакуумный газойль, гудрон, мазут) (подпункт 13).

Статьёй 193 названного кодекса определены налоговые ставки на подакцизные товары.

Приведённые правовые нормы для целей налогообложения нового нефтепродукта в связи с его реализацией в качестве критерия для взимания акциза, установленного статьёй 193 НК РФ 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.

Разъяснение, содержащееся в Письмах, о том, 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 НК РФ, в полной мере согласуется с приведёнными выше положениями налогового законодательства и не выходит за рамки их адекватного истолкования.

Довод апелляционной жалобы, что 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, несостоятелен и противоречит пункту 3 статьи 182 НК РФ.

В силу данной нормы закона полученным подакцизным товаром будет выступать товар со ставкой акцизы выше, чем ставка какого-либо из его компонентов, использованных в качестве сырья (материала) для его производства, в том числе в случаях, когда один или несколько исходных компонентов не являлись подакцизными товарами.

Анализируя содержание Писем, включая положения, с которыми административный истец связывает возможное нарушение своих прав, суд первой инстанции пришёл к правильному выводу о том, что разъяснения, содержащиеся в Письмах, не вступают в противоречие с действующим законодательством о налогах и сборах, какого-либо нового правового регулирования они не вводят, а также не изменяют и не прекращают действия нормативных правовых актов, регулирующих рассматриваемые правоотношения. В связи с этим доводы Общества о нарушении Письмами его прав как налогоплательщика, включая право на судебную защиту, несостоятельны.

Кроме того, суд правомерно отметил в своём решении, что выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, которые были адресованы не ему, не влечёт правовых последствий применения норм НК РФ, 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, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (подпункт 3 пункта 1 статьи 111).

Ссылка в апелляционной жалобе на письма Минфина России от 27 апреля 2016 г. № 03-07-06/2446, от 4 октября 2017 г. № 03-1308/64636, от 13 июня 2019 г. № 03-13-11/43075 не свидетельствует о незаконности обжалованного решения суда. Данные письма не являются нормативными правовыми актами, не содержат правовых норм и общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, были изданы в связи с конкретными обращениями о применении акцизов на нефтепродукты, полученные в процессе смешивания. Так, в письмах Минфина России от 27 апреля 2016 г. № 03-07-06/2446 и от 13 июня 2019 г. № 03-13-11/43075 конкретные примеры смешения товаров не рассматриваются, а в письме от 4 октября 2017 г. № 03-1308/64636 приведён пример смешения дизельного топлива и другого вида топлива, облагаемых по одной ставке акциза и присадок, при котором класс указанного нефтепродукта не

понижается. В оспоренных же письмах идёт речь об изменении свойств одного или нескольких из составляющих элементов товара, который до смешения не являлся подакцизным либо реализовывался с применением более низкой ставки указанного налога. Объём данного компонента на основании статьи 182 НК РФ (подпункт 1 пункта 1) также должен облагаться налогом, так как этот объём товара произведён и реализован в составе подакцизного товара. При этом Письма не предусматривают повторное обложение акцизом того объёма, который уже был обложен налогом у производителя, а наоборот, исключают повторное обложение акцизом компонентов произведённого нового продукта (товара).

Обжалуемое судебное решение вынесено с соблюдением норм процессуального права и при правильном применении норм материального права.

В апелляционной жалобе не приведено доводов, опровергающих выводы суда первой инстанции о законности Писем, оснований считать такие выводы ошибочными у Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации не имеется.

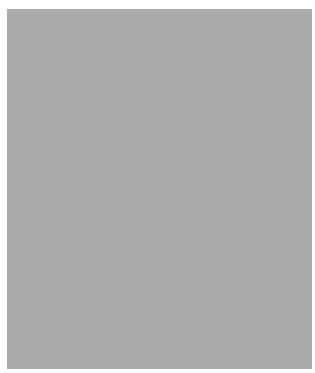
Предусмотренных статьёй 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены или изменения решения в апелляционном порядке не имеется.

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

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 27 июля 2021 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «БАЙКАЛНЕФТЕЦЕНТР» – без удовлетворения.

Председательствующий Г.В. Манохина



Члены коллегии Е.В. Горчакова

О.Н. Нефедов