ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ22-278

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 23 августа 2022 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего	Зайцева В.Ю.,
членов коллегии	Александрова В.Н.,
	Ксенофонтовой Н.А.
при секретаре	Бахановой В.А.
с участием прокурора	Слободина С.А.

рассмотрела 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»

по апелляционной жалобе Сазонова В.Е. на решение Верховного Суда Российской Федерации от 28 апреля 2022 г. по делу № АКПИ22-112, которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения Сазонова В.Е., поддержавшего апелляционную жалобу, представителей Федеральной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации Шагинян Н.А. и Шиляева А.П., возражавших против доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) письмом от 2 ноября 2020 г. № СД-4-3/17969@ (далее – Письмо) направила для доведения до сведения нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков и использования в работе письмо Министерства

финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) по вопросу о возможности применения упрощенной системы налогообложения (далее также – УСН) адвокатами, учредившими адвокатский кабинет. В данном письме Минфин России, сославшись на положения пункта 1 статьи 346^{11}, пункта 1, подпункта 10 пункта 3 статьи 346^{12} Налогового кодекса Российской Федерации, указал, что применение УСН адвокатами названным кодексом не разрешается.

Сазонов В.Е. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором просил признать Письмо не действующим в той мере, в какой оно запрещает адвокатам, одновременно зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, применять УСН. В обоснование заявления ссылался на то, что последний абзац Письма противоречит подпункту 10 пункта 3 статьи 346^{12} Налогового кодекса Российской Федерации, допускает расширительное толкование названной нормы закона, распространяя запрет на применение УСН в отношении всех адвокатов, в том числе тех, которые одновременно зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей.

В административном исковом заявлении указано, что Сазонов В.Е. 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. Оспариваемое Письмо обладает нормативными свойствами, позволяющими применять его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц; не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений; в одностороннем порядке изменяет правовую норму, предусмотренную подпунктом 10 пункта 3 статьи 346^{12} Налогового кодекса Российской Федерации, и устанавливает новое правовое регулирование. Тем самым оспариваемый акт нарушает права и законные интересы как Сазонова В.Е., так и иных адвокатов, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, ограничивая свободу их экономической деятельности.

Административные ответчики ФНС России и Минфин России, а также 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 соответствует действительному смыслу разъясняемых им законоположений, прав, свобод и законных интересов административного истца не нарушает.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 28 апреля 2022 г. в удовлетворении административного искового заявления административному истцу отказано.

В апелляционной жалобе Сазонов В.Е., не соглашаясь с таким решением, просит его отменить и принять по делу новое решение об удовлетворении административного иска. Выражает несогласие с выводом

суда первой инстанции о том, что Письмо не обладает признаками нормативного правового акта.

В жалобе указано, что отдельные адвокаты, входящие в адвокатские образования, могут быть зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей для ведения деятельности, не связанной с адвокатской, и в связи с этим уплачивать налоги с использованием упрощенной системы налогообложения. По мнению административного истца, суд первой инстанции, отметив в решении, что Письмо не содержит разъяснений, ограничивающих применение физическим лицом упрощенной системы налогообложения в отношении предпринимательской деятельности, не связанной с адвокатской, тем самым подтвердил позицию Сазонова В.Е., изложенную в административном исковом заявлении.

В письменных возражениях на апелляционную жалобу ФНС России, Минфин России и Минюст России просят в ее удовлетворении отказать, считая, что решение суда первой инстанции является законным и обоснованным, оснований для его отмены, предусмотренных статьей 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, не имеется.

Минюст России о времени и месте судебного заседания извещен в установленном законом порядке, своего представителя в суд апелляционной инстанции не направил.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований к отмене решения суда первой инстанции не находит.

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, 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 одно из следующих решений: 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

неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, и о признании этого акта не действующим полностью или в части со дня его принятия или с иной определенной судом даты; об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый акт полностью или в части не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений (пункты 1, 2 части 5).

Приведенные законоположения при рассмотрении данного административного дела судом первой инстанции соблюдены.

В подпункте 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации закреплено, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

ФНС России, находящаяся в ведении Минфина 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; бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения. ФНС России 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 (пункты 1, 2, 4, подпункт 5.6 пункта 5 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506).

Исходя из предписаний подпункта 6.4 пункта 6 названного положения ФНС России имеет право осуществлять контроль за деятельностью своих территориальных органов и подведомственных организаций, который может выражаться в том числе в виде доведения до территориальных органов писем, разъясняющих отдельные вопросы организации их работы.

Таким образом, Письмо, которым до сведения нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков доведены разъяснения, содержащиеся в письме Минфина России от 19 октября 2020 г. № 03-11-09/91070, по вопросу

о возможности применения УСН адвокатами, учредившими адвокатский кабинет, издано административным ответчиком в пределах его компетенции при реализации возложенных на него функций и задач.

При этом довод апелляционной жалобы о том, что Письмо обладает признаками нормативного правового акта, является несостоятельным.

В пункте 2 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 признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке управомоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления, иным органом, уполномоченной организацией или должностным лицом; наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений. Между тем Письмо перечисленными выше признаками не обладает.

Как правильно указано в обжалуемом решении, каких-либо новых правовых норм, обязательных к применению неопределенным кругом лиц, оспариваемым актом не установлено, он носит лишь информационно-разъяснительный и организационный характер.

Заявив требование о признании Письма недействующим, административный истец исходит из того, что отдельные адвокаты, входящие в адвокатские образования, могут быть зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей для ведения деятельности, не связанной с адвокатской, и в связи с этим уплачивать налоги с использованием УСН, в то время как согласно оспариваемым разъяснениям запрет на применение УСН распространяется на всех адвокатов. С такой позицией Сазонова В.Е. согласиться нельзя.

В силу положений статьи 346^{11} Налогового кодекса Российской Федерации упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1).

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности (пункт 3).

Подпунктом 10 пункта 3 статьи 346^{12} названного кодекса определено, что не вправе применять упрощенную систему налогообложения нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований.

В соответствии с Федеральным законом от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» (далее – Закон об адвокатской деятельности) адвокатской деятельностью является квалифицированная юридическая помощь, оказываемая на профессиональной основе лицами, получившими статус адвоката в порядке, установленном данным законом, физическим и юридическим лицам в целях защиты их прав, свобод и интересов, а также обеспечения доступа к правосудию. Адвокатская деятельность не является предпринимательской (пункты 1, 2 статьи 1).

Адвокатом является лицо, получившее в установленном указанным 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 (пункт 1 статьи 2).

Формами адвокатских образований являются: адвокатский кабинет, коллегия адвокатов, адвокатское бюро и юридическая консультация. Адвокат вправе в соответствии с Законом об адвокатской деятельности самостоятельно избирать форму адвокатского образования и место осуществления адвокатской деятельности. Об избранных форме адвокатского образования и месте осуществления адвокатской деятельности адвокат обязан уведомить совет адвокатской палаты в порядке, установленном названным законом (пункты 1, 2 статьи 20).

Адвокат, имеющий стаж адвокатской деятельности не менее трех лет и принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально, вправе учредить адвокатский кабинет. Адвокатский кабинет не является юридическим лицом (пункты 1, 3 статьи 21).

На основании приведенных законоположений суд первой инстанции сделал правильный вывод о том, что адвокаты не вправе осуществлять адвокатскую деятельность вне установленных форм адвокатских образований, а также в статусе индивидуального предпринимателя.

Как следует из подпункта 6 пункта 1 статьи 208, подпункта 2 пункта 1, пункта 2 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, признается налогоплательщиком налога на доходы физических лиц и самостоятельно исчисляет суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет.

Адвокатские образования (за исключением адвокатского кабинета) являются юридическими лицами, которые выполняют функции налогового агента в отношении адвокатов – членов этих образований по доходам, полученным ими в связи с осуществлением адвокатской деятельности (статьи 21–24 Закона об адвокатской деятельности, пункт 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации).

С учетом изложенного суд первой инстанции обоснованно указал в решении, что применение УСН при осуществлении адвокатской деятельности как адвокатами, учредившими адвокатский кабинет, так и адвокатскими образованиями действующим законодательством не предусмотрено.

При этом, исходя из буквального содержания оспариваемого акта, в обжалуемом решении правомерно отмечено, что Письмо не содержит разъяснений, ограничивающих применение физическим лицом упрощенной системы налогообложения в отношении предпринимательской деятельности, не связанной с адвокатской. Оспариваемый акт касается лишь вопроса, относящегося к запрету на применение УСН адвокатами в рамках осуществления ими адвокатской деятельности.

Поскольку Письмо не устанавливает, не изменяет и не отменяет правила, обязательные для неопределенного круга лиц (то есть не является актом, обладающим нормативными свойствами), и не содержит положений, выходящих за рамки адекватного истолкования действующего законодательства, суд первой инстанции правомерно, на основании пункта 2 части 5 статьи 217^{1} Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, отказал Сазонову В.Е. 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 28 апреля 2022 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу Сазонова Всеволода Евгеньевича – без удовлетворения.

Председательствующий В.Ю. Зайцев

Члены коллегии В.Н. Александров

Н.А. Ксенофонтова