ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ24-39

Р Е Ш Е Н И Е
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 27 марта 2024 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Сибиле Г.В.
с участием прокурора Слободина С.А.,
рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению индивидуального предпринимателя Никитина Якова Сергеевича о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 27 января 2022 г. № СД-4-3/899@,

установил:

Федеральной налоговой службой (далее также – ФНС России) издано письмо от 27 января 2022 г. № СД-4-3/899@ (далее также – Письмо) по вопросу определения начала налогового периода, с которого индивидуальный предприниматель считается перешедшим на общий режим налогообложения или иной режим налогообложения в случае утраты права на применение патентной системы налогообложения (далее также – ПСН).

Письмо направлено ФНС России в нижестоящие налоговые органы для сведения и использования в работе в целях определения в 2021 г. налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями, применяющими патентную систему налогообложения, момента начала исчисления налогового периода, с которого индивидуальные предприниматели обязаны вести расчёт суммы доходов от всех видов осуществляемой ими хозяйственной деятельности (в отношении которых применяется патентная система налогообложения), установленный размер которой является основанием для утраты права на применение патентной системы налогообложения и перехода на общий режим налогообложения. В Письме также приведены практические примеры начала исчисления указанных

периодов. Об утрате права на применение патентной системы налогообложения и переходе на общий режим налогообложения налогоплательщики обязаны направлять в налоговый орган соответствующее заявление.

Никитин Я.С., являясь индивидуальным предпринимателем, обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании недействующим Письма, ссылаясь на то, что оно обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц; по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно пункту 1^1 статьи 346^{49} Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – Кодекс); устанавливает новое правило определения налогового периода при патентной системе налогообложения в 2021 г., которое не предусмотрено налоговым законодательством; нарушает права и законные интересы налогоплательщика на использование преимуществ системы патентного налогообложения, так как не позволяет точно определить начало исчисления налогового периода, с которого следует производить расчёт суммы доходов от всех видов осуществляемой налогоплательщиком хозяйственной деятельности в целях перехода на общий режим налогообложения, и возлагает на него дополнительные обязанности, не предусмотренные Кодексом.

По мнению административного истца, введение Федеральным законом от 23 ноября 2020 г. № 373-ФЗ «О внесении изменений в главы 26^2 и 26^5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчётов в Российской Федерации» пункта 1^1 в статью 346^{49} Налогового кодекса Российской Федерации лишено какого-либо смысла, законодательной цели, поскольку фактически в правоприменительной практике налоговых органов не происходит никаких изменений по сравнению с предыдущей практикой до введения в действие указанного пункта.

Своё требование Никитин Я.С. обосновывает тем, что в 2021 г. им был получен патент от 18 декабря 2020 г. по виду деятельности «Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы». Период действия патента – с 1 января 2021 г. по 31 декабря 2021 г. В ходе камеральной налоговой проверки налоговым органом было установлено, что доходы административного истца от осуществления предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн рублей в августе 2021 г. В связи с превышением установленного подпунктом 1 пункта 6 статьи 346^{45} Кодекса лимита доходов для применения ПСН налоговый орган признал налогоплательщика утратившим право на применение ПСН с начала налогового периода, на который был выдан патент, то есть с 1 января 2021 г.

В письменных возражениях Федеральная налоговая служба и Министерство финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) указали, что Письмо носит информационно-разъяснительный характер,

основано на нормах действующего законодательства и не устанавливает самостоятельных норм, обязательных к применению, поэтому не обладает нормативными свойствами; содержащиеся в нём разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменения правового регулирования соответствующих отношений; Письмо издано в пределах предоставленных Федеральной налоговой службе полномочий и в соответствии с действующим законодательством, не нарушает прав и законных интересов административного истца.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия его представителя, указав на то, что Письмо издано ФНС России в отсутствие соответствующих полномочий, устанавливает прямо не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

В судебном заседании представитель административного истца Козлов М.А. требование поддержал.

Представитель Федеральной налоговой службы Ефремова Е.И. и представитель Министерства финансов Российской Федерации Грибенник С.Д. административный иск не признали.

Выслушав объяснения представителя административного истца Козлова М.А., возражения представителя Федеральной налоговой службы Ефремовой Е.И., представителя Министерства финансов Российской Федерации Грибенника С.Д., обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив наличие у оспариваемого акта нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований 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-I «О налоговых органах Российской Федерации», пункт 1 статьи 30 Кодекса).

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации 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 (расчётов) и разъяснять порядок их заполнения.

Обязанности, предусмотренные этим кодексом и иными федеральными законами в отношении налогоплательщиков, налоговые органы также несут в отношении плательщиков страховых взносов (пункт 2^1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации).

В силу абзаца четвёртого пункта 5.1 Типового регламента взаимодействия федеральных органов исполнительной власти, утверждённого 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 путём направления в электронной форме с использованием системы межведомственного электронного документооборота или в форме документов на бумажном носителе.

Как следует из Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение), ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим, в частности, 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).

Федеральная налоговая служба с целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности имеет право давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесённым к установленной сфере деятельности (подпункт 6.3 пункта 6 Положения).

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).

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.

Из содержания подпункта 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации, которая предписывает налоговым органам руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, следует, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, данными министерством при осуществлении им координации и контроля деятельности находящейся в его ведении ФНС России.

Данные разъяснения ФНС России, согласованные с Минфином России письмом от 21 июня 2022 г. № 03-11-09/58881, направлены для сведения и использования в работе налоговых органов, а также размещены на официальном сайте указанной службы в сети «Интернет» (www.nalog.ru).

Таким образом, ФНС России издала Письмо в пределах своей компетенции и предоставленных полномочий, а также реализуя возложенные на неё функции и задачи.

С учётом изложенного доводы Министерства юстиции Российской Федерации об отсутствии полномочий у ФНС России на издание оспариваемого Письма являются несостоятельными.

В силу пункта 1 части 5 статьи 217^{1} Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации основанием для признания оспариваемого акта не действующим полностью или в части является его несоответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений либо установление им не предусмотренных разъясняемыми нормативными положениями общеобязательных правил, распространяющихся на неопределённый круг лиц и рассчитанных на неоднократное применение.

Вместе с тем подобных обстоятельств по настоящему делу не имеется.

Оспариваемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросу определения начала налогового периода, с которого индивидуальный предприниматель считается перешедшим на общий режим налогообложения или иной режим налогообложения в случае утраты права на применение патентной системы налогообложения, основанные на отдельных

положениях Налогового кодекса Российской Федерации, а именно: пунктов 6 и 8 статьи 346^{45}, пунктов 1, 1^{1} и 2 статьи 346^{49}. При этом изложенные разъяснения не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведённые в Письме конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых ФНС России нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Доводы административного истца о том, что Письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, лишены правовых оснований.

Патентная система налогообложения согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 18 Кодекса относится к числу специальных налоговых режимов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346^{11} Кодекса упрощённая система налогообложения применяется в том числе индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В пунктах 1 и 2 статьи 346^{14} Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что объектом налогообложения по упрощённой системе являются в частности доходы. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком.

Налогоплательщиками в рамках патентной системы налогообложения признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в порядке, установленном главой 26^{5} Кодекса (пункт 1 статьи 346^{44} этого кодекса).

В силу пункта 1 статьи 346^{45} Налогового кодекса Российской Федерации документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности (если иное не предусмотрено подпунктом 5 пункта 8 статьи 346^{43} Кодекса), в отношении которого поименованным кодексом или законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения.

Период, на который выдаётся патент, а также перечень оснований, когда налогоплательщик утрачивает право на применение патентной системы налогообложения, установлены названной статьёй Кодекса.

Согласно пункту 5 статьи 346^{45} Кодекса патент выдаётся по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года, если иное не установлено этой статьёй.

В подпункте 1 пункта 6 статьи 346^{45} Кодекса установлено, что налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения (на упрощённую систему налогообложения, на систему налогообложения для

сельскохозяйственных товаропроизводителей (в случае применения налогоплательщиком соответствующего режима налогообложения) с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со статьёй 249 Кодекса, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн рублей.

В случае, если налогоплательщик применяет одновременно патентную систему налогообложения и упрощённую систему налогообложения, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничения, установленного названным пунктом, учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.

Приведённая норма Налогового кодекса Российской Федерации отнесена к категории общих условий (оснований) прекращения права налогоплательщика на применение патентной системы налогообложения, которое утрачивается налогоплательщиком с начала налогового периода, на который выдан патент, при достижении в период действия патента уровня доходов по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, 60 и более млн рублей.

Указанное общее условие прекращения права налогоплательщика на применение патентной системы налогообложения непосредственно взаимосвязано с периодом налогообложения в системе ПСН как элементом налогообложения (пункт 1 статьи 17 Кодекса).

В соответствии с пунктом 1 статьи 346^{49} Кодекса налоговым периодом при применении патентной системы налогообложения является календарный год, если иное не установлено пунктами 1^{1}, 2 и 3 указанной статьи.

Федеральным законом от 23 ноября 2020 г. № 373-ФЗ «О внесении изменений в главы 26^{2} и 26^{5} части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчётов в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 373-ФЗ), вступившим в силу с 1 января 2021 г. (с начала нового налогового периода), статья 346^{49} Кодекса дополнена пунктом 1^{1}, согласно которому в 2021 г. налоговым периодом признаётся календарный месяц, если иное не предусмотрено пунктом 2 данной статьи.

Пункт 1^{1} включён в статью 346^{49} Кодекса в целях обеспечения своевременного принятия законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации законов, предусматривающих внесение изменений в региональные законы, учитывающих положения Федерального закона № 373-ФЗ.

Установленный законодателем в 2021 г. налоговый период по ПСН в виде календарного месяца, а не календарного года (по общему правилу) обусловлен необходимостью предоставления возможности субъектам Российской Федерации принять законодательные акты, регламентирующие применение

ПСН с учётом новых правил, и ввести их в действие с 2021 г., так как соответствующие полномочия субъекты Российской Федерации приобретут только с момента вступления в силу Федерального закона № 373-ФЗ, то есть с 1 января 2021 г.

В силу пункта 2 статьи 346^{49} Налогового кодекса Российской Федерации, если на основании пункта 5 статьи 346^{45} этого кодекса патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признаётся срок, на который выдан патент.

Таким образом, при применении патентной системы налогообложения налоговым периодом признаётся период действия патента.

Пунктом 3 статьи 346^{49} Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что, если индивидуальный предприниматель прекратил предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, налоговым периодом признаётся период с даты начала действия патента до даты прекращения такой деятельности, указанной в заявлении, представленном в налоговый орган в соответствии с пунктом 8 статьи 346^{45} Кодекса.

По смыслу изложенного следует, что Налоговым кодексом Российской Федерации в отношении определения налогового периода в 2021 г. установлены три постоянно действующих нормы, содержащиеся в пунктах 1, 2 и 3 статьи 346^{49} Кодекса, и одна временная норма, содержащаяся в пункте 1^{1} данной статьи Кодекса, распространяющая своё действие только на 2021 г.

Приведённые нормы Кодекса, имея бланкетный и последовательный характер, находятся в системной взаимосвязи и не позволяют, вопреки мнению административного истца, применять их дифференцировано либо выборочно по желанию налогоплательщика.

В целях соблюдения правила, установленного подпунктом 1 пункта 6 статьи 346^{45} Кодекса (о достижении уровня доходов, являющегося основанием для прекращения права на применение патентной системы налогообложения), применение налогового периода по патентам, выданным на календарный год, и налогового периода, установленного пунктом 1^{1} статьи 346^{49} Кодекса (календарный месяц), ставит в неравное положение налогоплательщиков, применявших ПСН по патентам, выданным на срок менее календарного года, у которых налоговый период – срок, на который был выдан патент, и отсчёт начала налогового периода не совпадает с началом календарного года.

Введение законодателем пункта 1^{1} в статью 346^{49} Налогового кодекса Российской Федерации направлено на выравнивание условий расчёта начала налогового периода с учётом срока действия патентов от одного месяца до нескольких месяцев в 2021 г.

Отмеченные выше законоположения в их системной взаимосвязи правильно истолкованы в соответствии с их смысловым содержанием в Письме.

Таким образом, оспариваемое Письмо не вступает в противоречие с действующим законодательством о налогах и сборах.

Разъяснения положений пункта 1^1 статьи 346^{49} Кодекса в оспариваемом письме ФНС России не противоречат действительному смыслу разъясняемых положений, не создают новых правил налогообложения, отличных от установленных Кодексом, а, следовательно, не нарушают права и законные интересы налогоплательщика – индивидуального предпринимателя на применение системы ПСН.

Действительный смысл разъясняемых нормативных положений ФНС России не искажён и не содержит произвольного толкования.

В целом, дав разъяснения, ФНС России в Письме не изменила и не дополнила законодательство о налогах и сборах, поэтому содержание оспариваемого акта, вопреки доводам административного истца и Минюста России, не устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

В связи с этим доводы административного истца о нарушении Письмом его прав как налогоплательщика, включая право индивидуального предпринимателя на применение системы ПСН, несостоятельны.

Кроме того, издание Письма не требовало соблюдения процедур, предусмотренных Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» и Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждёнными постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009.

При этом не подтверждает наличие у Письма нормативных свойств и тот факт, что оно размещено на официальном сайте ФНС России в сети «Интернет» (www.nalog.ru) и его реквизиты и содержание доступны для неопределённого круга лиц, в том числе через ресурсы конкретного негосударственного электронного периодического издания, специализирующегося на распространении правовой информации.

Факт упоминания Письма в различных решениях Управления Федеральной налоговой службы и арбитражных судов сам по себе также не означает, что Письмо вследствие его указания приобрело нормативные свойства для неопределённого круга лиц, рассчитано на неоднократное применение. Данный факт не может самостоятельно повлечь удовлетворения заявленного требования. Из текстов представленных административным истцом копий решений усматривается, что налоговый орган и арбитражные суды применяли непосредственно нормы Налогового кодекса Российской Федерации и различных федеральных законов.

По приведённым выше мотивам Письмо не подлежит признанию недействующим по результатам проверки его содержания, поскольку оно не

оказывает общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона.

Руководствуясь статьями 175–180, 217[1] Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления индивидуального предпринимателя Никитина Якова Сергеевича о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 27 января 2022 г. № СД-4-3/899@ 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

В.С. Кириллов