ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ23-1033

Р Е Ш Е Н И Е

ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 18 апреля 2024 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Вознесенской Н.Г.
с участием прокурора Клевцовой Е.А.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению индивидуальных предпринимателей Салтанова Николая Михайловича, Салтановой Натальи Геннадьевны о признании недействующим пункта 7 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, утверждённых приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@,

установил:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России, Служба) от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (далее также – Приказ) утверждены Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее – Концепция) и Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (далее также – Критерии).

Пунктом 7 к числу Критериев отнесено: отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближённой к сумме его дохода, полученного за календарный год; по налогу на доходы физических лиц; доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьёй 221 Налогового кодекса Российской Федерации, заявленных в

налоговых декларациях физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в общей сумме их доходов превышает 83 процента.

Индивидуальные предприниматели Салтанов Н.М. и Салтанова Н.Г. обратились в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором просят признать не действующим со дня принятия пункт 7 Критериев, ссылаясь на то, что оспариваемый акт по своему содержанию является нормативным, поскольку порождает право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам о явке в налоговый орган для дачи пояснений, а также устанавливает для отдельных налогоплательщиков конкретный размер налогового вычета по отношению к полученным доходам; пункт 7 Критериев противоречит статье 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – Кодекс), пункту 7 Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение), пункту 8 части 1 статьи 15 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (далее – Закон о защите конкуренции). По мнению административных истцов, налоговое законодательство не предусматривает право налоговых органов устанавливать цифровые относительные показатели между доходами и расходами индивидуальных предпринимателей; ФНС России не вправе осуществлять в сфере своей деятельности нормативно-правовое регулирование. Считают, что оспариваемое предписание создаёт дискриминационные условия по отношению к налогоплательщикам, осуществляющим тот же вид предпринимательской деятельности, но не имеющим статус индивидуального предпринимателя.

Административные истцы полагают, что, установив цифровой показатель доли профессиональных налоговых вычетов для индивидуальных предпринимателей, ФНС России вмешивается в предпринимательскую деятельность, поскольку вынуждает предпринимателей в целях непопадания в зону налоговых рисков устанавливать размер наценки, которая бы обеспечивала рентабельность их предпринимательской деятельности независимо от вида осуществляемой деятельности.

Федеральная налоговая служба, Министерство финансов Российской Федерации в письменных возражениях на административное исковое заявление указали, что Концепция и Критерии приняты федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, по своей правовой природе не являются нормативными правовыми актами, требующими государственной регистрации и официального опубликования, оспариваемое положение соответствует действующему законодательству, не нарушает прав и законных интересов административных истцов.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве указало, что у ФНС России отсутствуют полномочия на издание оспариваемого Приказа, при этом в нём содержатся правила поведения для налоговых органов и налогоплательщиков.

В судебном заседании представители административных истцов индивидуальных предпринимателей Салтанова Н.М., Салтановой Н.Г. – Зиновьев С.И. и Салтанова Я.А. поддержали заявленное требование.

Представители Федеральной налоговой службы Ефремова Е.И. и Денисаев М.А., представитель Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П. административный иск не признали.

Представители Министерства юстиции Российской Федерации Бабченко В.Н. и Кириллина В.Г. поддержали позицию, изложенную в письменном отзыве.

Выслушав объяснения представителей административных истцов индивидуальных предпринимателей Салтанова Н.М., Салтановой Н.Г. – Зиновьева С.И. и Салтановой Я.А., возражения представителей Федеральной налоговой службы Ефремовой Е.И. и Денисаева М.А., представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., мнение представителей Министерства юстиции Российской Федерации Бабченко В.Н. и Кириллиной В.Г., проверив оспариваемое положение на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Клевцовой Е.А., полагавшей необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

На основании пункта 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-I «О налоговых органах Российской Федерации» (далее – Закон о налоговых органах) налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, состоящую из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов.

Законодательно закреплённое единство системы налоговых органов предполагает ведомственную субординацию территориальных налоговых органов – налоговых инспекций по отношению к федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, – Федеральной налоговой службе.

Согласно абзацу первому пункта 1 Положения ФНС 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, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники,

а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

В соответствии с Положением (пункты 1 и 2, подпункты 5.6 и 6.3) к полномочиям Федеральной налоговой службы как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов и находящегося в ведении Министерства финансов Российской Федерации, отнесено информирование налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах, разъяснение вопросов, отнесённых к сфере данного органа.

Руководитель Федеральной налоговой службы на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации издаёт приказы по вопросам, отнесённым к компетенции Службы (подпункт 9.8 пункта 9 Положения).

Следовательно, оспариваемый акт издан ФНС России при реализации полномочий, установленных законом и Положением.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 31 марта 2015 г. № 6-П отмечено, что не исключается право Федеральной налоговой службы принимать акты информационно-разъяснительного характера, с тем чтобы обеспечить единообразное применение налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации.

Такие акты, как указывается Конституционным Судом Российской Федерации, адресованы непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена. Вместе с тем, поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы разъяснениями норм налогового законодательства – такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределённого круга налогоплательщиков.

Чтобы стать предметом оспаривания, такой акт посредством содержащихся в нём разъяснений фактически должен устанавливать (изменять, отменять) правила, обязательные для неопределённого круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение и тем самым оказывающие общерегулирующее воздействие на налоговые отношения. В случаях же, когда разъяснения, содержащиеся в акте Федеральной налоговой службы, не выходят за рамки адекватного истолкования (интерпретации) положений налогового законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих налоговых отношений, заинтересованным лицам может быть отказано в судебной проверке такого акта в порядке, предусмотренном для оспаривания нормативных правовых актов.

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

Согласно пунктам 9 и 10 Методических указаний по юридико-техническому оформлению нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, утверждённых приказом Минюста России от 31 августа 2023 г. № 222, преамбула является вступительной частью нормативного правового акта для разъяснения оснований, целей и мотивов его принятия. В преамбуле указывается основание его издания (конкретная структурная единица федерального конституционного закона, федерального закона, акта Президента Российской Федерации или постановления Правительства Российской Федерации, в соответствии с которой издан акт, например абзац, пункт, часть, статья). В преамбуле при необходимости кратко указываются цели и мотивы издания нормативного правового акта.

Между тем отсутствие в преамбуле Приказа ссылки на конкретные нормативные правовые акты, подтверждающие полномочия ФНС России на его издание, не имеет правового значения, поскольку такое требование касается принятия нормативных правовых актов, к каковым оспариваемый Приказ не относится.

Как следует из содержания Приказа, Критерии утверждены в целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предоставленных Налоговым кодексом Российской Федерации. Следует отметить, что Приказ определяет общую систему планирования налоговыми органами выездных налоговых проверок, при этом не регламентирует порядок проведения выездных налоговых проверок.

В соответствии с пунктом 1 статьи 30, подпунктом 1 пункта 1 статьи 32 Кодекса, статьёй 6 Закона о налоговых органах налоговые органы обязаны осуществлять контроль 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.

В силу подпункта 4 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы вправе, в частности, вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

Одной из форм налогового контроля является проведение налоговым органом выездной налоговой проверки (пункт 1 статьи 82, подпункт 2 пункта 1 статьи 87 Кодекса, пункт 3 статьи 7 Закона о налоговых органах).

Пункт 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает, что выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Таким образом, вопрос планирования выездной налоговой проверки и выбора проверяемых налогоплательщиков является предметом исключительного усмотрения налоговых органов.

Исходя из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 30, статьи 33, пункта 1 статьи 82 Кодекса законная цель реализации полномочий налоговыми органами, включая полномочия по проведению мероприятий налогового контроля, состоит в обеспечении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

С учётом положений пункта 2 статьи 22 Кодекса при реализации своих полномочий налоговые органы, во всяком случае, обязаны обеспечивать права налогоплательщиков, то есть действовать добросовестно, учитывая законные интересы плательщиков налогов, не допуская создание условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

Факт назначения и проведения выездной налоговой проверки у конкретного лица согласно законодательству о налогах и сборах не означает наличие виновно совершенного противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, за которое Кодексом установлена ответственность. Соответствие деятельности налогоплательщика критериям не является основанием возникновения у налогоплательщика неблагоприятных правовых последствий, а лишь указывает органам налогового контроля и самому налогоплательщику на большую долю вероятности включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Таким образом, установленные ФНС России суммовые критерии деятельности налогоплательщика (налоговая нагрузка в процентах от выручки по видам деятельности, рентабельность продаж) являются лишь критериями отбора объектов налоговых проверок при планировании выездных налоговых проверок и, следовательно, сам по себе факт соответствия этим критериям отбора не является безусловным доказательством совершения налогоплательщиком налогового правонарушения.

Анализ оспариваемого акта, включая положение, с которым административные истцы связывают нарушение своих прав, позволяет сделать вывод, что он не содержит правовых норм, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина.

Критерии по порядку издания, форме (виду) являются ведомственными документами, распространяющими своё действие на ФНС России, её территориальные органы и подведомственные организации.

Такие акты, как указывается Конституционным Судом Российской Федерации, адресованы непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность

содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена.

Таким образом, не являясь по своей правовой природе нормативными правовыми актами, затрагивающими права, свободы, обязанности человека и гражданина, Критерии не подлежали государственной регистрации по Правилам подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждённым постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009, их издание не требовало официального опубликования в порядке, предусмотренном 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». В связи с этим доводы административного истца о нарушении процедуры принятия и опубликования данного акта являются неправильными и подлежат отклонению.

Вместе с тем, поскольку такой акт федерального органа исполнительной власти не прошёл государственную регистрацию и не был официально опубликован, он в силу общих требований пункта 10 Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 не влечёт правовых последствий, как не вступивший в силу, и не может служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в нём предписаний, на подобный акт нельзя ссылаться при разрешении споров.

При установленных обстоятельствах Критерии не вводят нового правового регулирования, не изменяют и не прекращают действия иных нормативных правовых актов, подлежащих применению к рассматриваемым правоотношениям.

Рассмотрение вопроса о целесообразности проведения выездной проверки осуществляется налоговым органом на основании комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Планируя выездные налоговые проверки, налоговые органы оценивают все аспекты деятельности налогоплательщика и отбирают для проверок налогоплательщиков, которые попали одновременно в несколько зон налоговых рисков. Критерий рентабельности в соотношении с уровнем рентабельности по конкретной отрасли является общим и применяется как в отношении физических лиц, осуществляющих деятельность, так и в отношении организаций, что опровергает довод административного истца о противоречии оспоренного положения Критериев пункту 8 части 1 статьи 15 Закона о защите конкуренции.

В случае несогласия предпринимателя с тем, что его затраты превышают установленный пунктом 7 Критериев ориентир в 83 процента, предприниматель, полагая произведённый налоговым органом расчёт неверным, имеет возможность представить в налоговый орган контррасчёт и дать свои пояснения по нему.

Во всяком случае, каждое решение ФНС России и её территориальных органов и должностных лиц в рассматриваемом аспекте правоотношений в зависимости от субъекта таких отношений может быть предметом судебной проверки в соответствии с главой 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации или главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, поскольку в налоговых правоотношениях действует принцип презумпции добросовестности налогоплательщика, сформулированный Конституционным Судом Российской Федерации (Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-О, от 16 октября 2003 г. № 329-О и др.), и положения пункта 7 Критериев оснований для их истолкования как имеющих императивный и предписывающий характер для неопределённого круга лиц не дают, равно как и не предрешают вопрос назначения выездной налоговой проверки и выбора проверяемых налогоплательщиков, находящийся в пределах усмотрения налоговых органов, исходя из положений статей 82, 87, 89 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 3 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации».

Несогласие административного истца Салтанова Н.М. с уведомлением № 6188 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Иркутской области, а равно любые иные его оценки, правового значения для разрешения настоящего административного дела, осуществляемого в порядке абстрактного нормоконтроля, не имеют и могут быть проверены соответствующим арбитражным судом по правилам главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Неосновательны также доводы Министерства юстиции Российской Федерации со ссылкой на положения Федерального закона от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» об установлении оспариваемым Приказом перечня индикаторов риска, которые могут являться основанием для проведения налоговыми органами выездной налоговой проверки.

В силу пункта 1 части 5 статьи 2 Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» положения названного федерального закона к организации и осуществлению налогового контроля не применяются. Пунктом 4 части 3^1 статьи 1 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» установлено аналогичное правило, исключающее применение положений данного федерального закона при осуществлении налогового контроля.

При указанных обстоятельствах правовых оснований для удовлетворения административного иска, предусмотренных пунктом 1 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, не имеется.

Руководствуясь статьями 175–180, 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления Салтанова Николая Михайловича, Салтановой Натальи Геннадьевны о признании недействующим пункта 7 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, утверждённых приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, 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