ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ24-246

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 11 июля 2024 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего	Зайцева В.Ю.,
членов коллегии	Александрова В.Н.,
	Тютина Д.В.
при секретаре	Шолгиной Н.И.
с участием прокурора	Клевцовой Е.А.

рассмотрела 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, утвержденных приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@,

по апелляционной жалобе Салтанова Н.М. на решение Верховного Суда Российской Федерации от 18 апреля 2024 г. по делу № АКПИ23-1033, которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей Федеральной налоговой службы Ефремовой Е.И. и Денисаева М.А., Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., возражавших против доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Клевцовой Е.А., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) приказом от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (далее – Приказ) утвердила Концепцию 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 – Критерии).

Пунктом 7 Критериев к их числу отнесено отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год. По налогу на доходы физических лиц; доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 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 просили признать не действующим со дня принятия пункт 7 Критериев. В обоснование заявления ссылались на то, что оспариваемый акт является нормативным, поскольку предоставляет налоговым органам право 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. В заявлении указано, что пункт 7 Критериев противоречит статье 31 Налогового кодекса Российской Федерации, пункту 8 части 1 статьи 15 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции», пункту 7 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение о ФНС России).

Административные истцы утверждали, что налоговое законодательство не предусматривает права налоговых органов устанавливать цифровые относительные показатели между доходами и расходами индивидуальных предпринимателей; ФНС России не вправе осуществлять в сфере своей деятельности нормативное правовое регулирование; оспариваемое положение создает дискриминационные условия для индивидуальных предпринимателей по отношению к налогоплательщикам, осуществляющим тот же вид предпринимательской деятельности, но не имеющим статуса индивидуального предпринимателя. ФНС России, определив цифровой показатель доли профессиональных налоговых вычетов для индивидуальных предпринимателей, вмешивается в предпринимательскую деятельность, поскольку вынуждает предпринимателей в целях непопадания в зону налоговых рисков устанавливать размер наценки, который бы обеспечивал

рентабельность их предпринимательской деятельности независимо от вида осуществляемой деятельности.

ФНС России и Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) административный иск не признали, указав в письменных возражениях, что Концепция и Критерии по своей правовой природе не являются нормативными правовыми актами, требующими государственной регистрации и официального опубликования, а оспариваемый пункт соответствует действующему законодательству, прав и законных интересов административных истцов не нарушает.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) в письменном отзыве на административное исковое заявление изложило позицию о том, что у ФНС России отсутствовали полномочия на издание Приказа, при этом в нем содержатся правовые нормы (правила поведения), обязательные для налоговых органов и налогоплательщиков.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 18 апреля 2024 г. в удовлетворении административного искового заявления административным истцам отказано.

В апелляционной жалобе Салтанов Н.М., не соглашаясь с таким решением, просит его отменить и принять по делу новое решение об удовлетворении административного иска. Ссылается на то, что суд первой инстанции, не признав оспариваемый акт нормативным, не дал оценки доводам административных истцов об экономической необоснованности пункта 7 Критериев, о его противоречии положениям законодательства о налогах и сборах.

По мнению Салтанова Н.М., суд первой инстанции сделал ошибочный вывод об отсутствии у Приказа нормативных свойств, поскольку обратное следует из его формы и содержания, а также из фактов применения оспариваемого акта судами при разрешении споров. ФНС России фактически осуществила дополнительное правовое регулирование в сфере налогового контроля, так как установила конкретные критерии оценки рисков деятельности налогоплательщиков, при наличии которых налоговые органы получают право на вызов налогоплательщика для дачи пояснений.

ФНС России и Минфин России в письменных отзыве и возражениях на апелляционную жалобу просят в ее удовлетворении отказать, считая решение суда первой инстанции законным и обоснованным, а доводы административного истца несостоятельными.

Минюст России представил письменные возражения на апелляционную жалобу, в которых поддержал свою позицию по данному делу, изложенную в суде первой инстанции, и просил рассмотреть жалобу в отсутствие своего представителя.

Административные истцы Салтанов Н.М. и Салтанова Н.Г., их представитель Салтанова Я.А., извещенные о времени и месте судебного заседания в установленном законом порядке, в суд апелляционной инстанции не явились, их явка не признана судом обязательной.

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

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, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов; 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 Положения о ФНС России).

Из подпункта 5.6 пункта 5, подпунктов 6.3, 6.4 пункта 6 названного положения следует, что ФНС России осуществляет полномочия по информированию налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах, разъяснению вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности данного органа, контролю за деятельностью его территориальных органов и подведомственных организаций.

Согласно подпункту 9.8 пункта 9 Положения о ФНС России 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 издает приказы по вопросам, отнесенным к компетенции ФНС России.

Исходя из содержания приведенных норм суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о том, что Приказ, которым утверждены Концепция и Критерии, издан ФНС России в пределах ее полномочий при реализации возложенных на нее функций и задач.

Довод апелляционной жалобы о том, что ФНС России, издав Приказ, фактически осуществила дополнительное правовое регулирование в сфере налогового контроля, так как установила конкретные критерии оценки рисков деятельности налогоплательщиков, при наличии которых налоговые органы получают право на вызов налогоплательщика для дачи пояснений, 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. Вместе с тем признание того или иного акта нормативным правовым во всяком случае зависит от анализа его содержания, который осуществляется соответствующим судом.

Проанализировав содержание Приказа, в том числе пункта 7 утвержденных им Критериев, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что он имеет статус ведомственного документа, принятого в целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предоставленных Налоговым кодексом Российской Федерации, а также повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков. Оспариваемый акт не содержит правовых норм (правил поведения), затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина и направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений, то есть не является нормативным правовым актом.

В связи с этим Приказ не подлежал государственной регистрации в Минюсте России в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009, и не требовал 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».

Исходя из пункта 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 1, 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, что 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.

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 (подпункт 2 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации, статья 6 Закона о налоговых органах).

Подпунктами 2, 4 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что налоговые органы вправе, в частности, проводить налоговые проверки в порядке, установленном данным кодексом, и 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.

Проведение выездных налоговых проверок, а также получение объяснений налогоплательщиков являются одними из форм налогового контроля (пункт 1 статьи 82, подпункт 2 пункта 1 статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации, пункт 3 статьи 7 Закона о налоговых органах).

В соответствии с пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

С учетом изложенного в обжалуемом решении обоснованно отмечено, что вопрос планирования выездных налоговых проверок и выбора проверяемых налогоплательщиков является предметом исключительного усмотрения налоговых органов.

Концепция и Критерии, исходя из их содержания, определяют общую систему планирования налоговыми органами выездных налоговых проверок, не регламентируют порядок проведения таких проверок и, следовательно, не вводят нового правового регулирования, не изменяют и не прекращают действие нормативных правовых актов, подлежащих применению к рассматриваемым правоотношениям.

Приведенные в оспариваемом акте суммовые показатели деятельности налогоплательщика (налоговая нагрузка в процентах от выручки по видам деятельности, доля профессиональных налоговых вычетов в общей сумме доходов индивидуальных предпринимателей, рентабельность продаж) являются критериями отбора объектов налоговых проверок при планировании выездных налоговых проверок, что относится к компетенции налоговых органов; сам по себе факт соответствия этим критериям не влечет 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.

Как следует из постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 31 марта 2015 г. № 6-П, Федеральная налоговая служба вправе принимать акты информационно-разъяснительного характера с целью обеспечения единообразия применения налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации. Чтобы

стать предметом оспаривания, такой акт посредством содержащихся в нем разъяснений фактически должен устанавливать (изменять, отменять) правила, обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение и тем самым оказывающие общерегулирующее воздействие на налоговые отношения. В случаях же, когда разъяснения, содержащиеся в акте ФНС России, 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.

Между тем Критерии, в том числе оспариваемый пункт, не могут рассматриваться как имеющие императивный и предписывающий характер для неопределенного круга лиц, поскольку не устанавливают правовых норм (правил поведения), обязательных к применению, не затрагивают положений Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующих процедуры проведения налогового контроля, не предрешают вопросы назначения выездных налоговых проверок и выбора проверяемых налогоплательщиков, находящиеся, как уже отмечалось выше, в пределах усмотрения налоговых органов в силу закона.

Наличие какого-либо критерия из числа содержащихся в оспариваемом акте не является безусловным основанием для назначения выездной налоговой проверки и не препятствует налогоплательщику в осуществлении его предпринимательской деятельности.

В пункте 7 оспариваемого акта также отсутствуют положения, регламентирующие процедуры назначения налоговой проверки или вызова налогоплательщика в налоговый орган для дачи пояснений при выявлении указанного в нем критерия.

Таким образом, Критерии не нарушают и не ограничивают права и законные интересы налогоплательщиков, не создают дискриминационных условий для отдельных категорий лиц, не обладают обязывающими свойствами и не содержат властных предписаний (не возлагают на налогоплательщиков обязанности, не предусмотренные законом, за неисполнение которых применяются меры налоговой ответственности), а имеют, по существу, лишь программно-целевой характер, формулируют цели и задачи контрольно-надзорной деятельности территориальных налоговых органов.

Исходя из изложенного Критерии не выходят за рамки адекватного истолкования (интерпретации) положений налогового законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих налоговых отношений, в связи с чем доводы апелляционной жалобы о противоречии пункта 7 оспариваемого акта нормам законодательства о налогах и сборах ошибочны.

Как было указано выше, право налоговых органов вызывать налогоплательщиков на основании письменного уведомления 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, предусмотрено непосредственно Налоговым кодексом Российской Федерации (подпункт 4 пункта 1 статьи 31). При этом реализация данного права не ставится в зависимость от Критериев; оспариваемый акт не содержит положений, касающихся оснований и порядка вызова налогоплательщика в налоговый орган для дачи пояснений, в том числе не устанавливает обязанности налогового органа вызвать налогоплательщика при выявлении соответствия его какому-либо из критериев оценки рисков.

Проверка законности вызова административного истца Салтанова Н.М. в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 22 по Иркутской области на основании соответствующего уведомления не может быть осуществлена в рамках настоящего административного дела, рассматриваемого в порядке абстрактного нормоконтроля, поскольку требует исследования фактических обстоятельств, касающихся данного вызова.

В апелляционной жалобе не приведено доводов, опровергающих выводы суда первой инстанции об отсутствии оснований для удовлетворения административного иска, поводов 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 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 18 апреля 2024 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу Салтанова Николая Михайловича – без удовлетворения.

Председательствующий [redacted] В.Ю. Зайцев

Члены коллегии В.Н. Александров

Д.В. Тютин