

## **ОБЗОР**

### **обобщенной правоприменительной практики за 2013 год о признании недействительными нормативных правовых актов, ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) Минфина России (на основании вступивших в законную силу судебных актов)**

Разделом X Плана Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России, Министерство) по реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти на 2014 год предусмотрена независимая антикоррупционная экспертиза и общественный мониторинг правоприменения.

В соответствии с пунктом X.1 плана Правовым департаментом подготовлен обзор обобщенной правоприменительной практики по результатам вступивших в законную силу решений судов, арбитражных судов о признании недействительными нормативных правовых актов, ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) Минфина России.

#### **I. Обжалование в судебном порядке нормативных актов Минфина России.**

Лица, перечисленные в частях 1 и 2 статьи 251 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (далее - ГПК РФ), вправе обратиться в суд общей юрисдикции с заявлением об оспаривании нормативных правовых актов.

При решении вопроса о том, подведомственно ли суду рассмотрение такого заявления, необходимо учитывать вид оспариваемого нормативного правового акта и вид нормативного правового акта, о проверке соответствия которому ставится вопрос в заявлении.

Судам подведомственны дела об оспаривании полностью или в части нормативных правовых актов ниже уровня федерального закона, перечисленных в части 2 статьи 125 Конституции Российской Федерации, по основаниям их противоречия иному, кроме Конституции Российской Федерации, нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу (например, дела об оспаривании нормативных правовых актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, законов субъектов Российской Федерации по основаниям их противоречия федеральным законам).

Частью 4 статьи 251 ГПК РФ установлена родовая подсудность дел об оспаривании нормативных правовых актов.

Верховный Суд Российской Федерации рассматривает в качестве суда первой инстанции дела об оспаривании нормативных правовых актов

Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, иных федеральных органов государственной власти. Дела об оспаривании нормативных правовых актов Правительства Российской Федерации и Министерства обороны Российской Федерации, а также нормативных правовых актов иных федеральных органов исполнительной власти, в которых федеральным законом предусмотрена военная служба, касающихся прав, свобод и охраняемых законом интересов военнослужащих и граждан, проходящих военные сборы, рассматриваются Военной коллегией Верховного Суда Российской Федерации.

По общему правилу граждане и организации в силу статей 3 и 4 ГПК РФ вправе обратиться в суд за защитой своих прав и свобод.

### 1. Споры о признании незаконными нормативных правовых актов Минфина России.

1) Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 февраля 1997 года № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (далее - Приказ) утверждены Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (далее - Указания).

ООО «Финансовая лизинговая компания «Кузнецкий мост» обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с заявлением о признании недействующими с момента принятия абзацев второго - четвертого пункта 4 Указаний, ссылаясь на то, что в нарушение требований пунктов 8 - 10 Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 года № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» Приказ не прошел государственную регистрацию в Министерстве юстиции Российской Федерации и не был официально опубликован в газете «Российские вести». В заявлении также указано, что оспариваемый пункт Указаний противоречит иным нормативным правовым актам Министерства финансов Российской Федерации, зарегистрированным в Министерстве юстиции Российской Федерации, и нарушает права и законные интересы общества в сфере предпринимательской деятельности, так как в результате применения арбитражными судами абзаца четвертого пункта 4 Указаний при рассмотрении спора о взыскании участником общества недополученной части действительной стоимости доли в уставном капитале стоимость чистых активов Ф. была искусственно увеличена, что привело к взысканию с Общества более 17 миллионов рублей.

Минфин России, возражая против заявленных обществом требований, настаивал на том, что оспариваемый Приказ был принят в соответствии с действовавшим на момент его принятия законодательством Российской Федерации и сохраняет свою силу на основании статьи 30 Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ

*«О бухгалтерском учете». После подписания Приказ направлялся на государственную регистрацию в Министерство юстиции Российской Федерации, однако был признан не нуждающимся в такой регистрации, что входило в исключительную компетенцию данного Министерства. Опубликование Приказа в «Финансовой газете», «Российской газете» («Ведомственное приложение») и ряде других печатных изданий свидетельствует о том, что он был доведен до сведения неопределенного круга лиц. Оспариваемый пункт Указаний не может нарушать права заявителя, так как не регулирует вопросы оценки стоимости чистых активов и действительной стоимости доли участника общества.*

*Решением Верховного Суда Российской Федерации от 03.10.2013 № АКПИ13-731 в удовлетворении заявления отказано ввиду следующего.*

*Оспариваемый Приказ в установленном порядке был представлен Министерством финансов Российской Федерации на государственную регистрацию в Министерство юстиции Российской Федерации, где прошел правовую экспертизу, по результатам которой был признан не нуждающимся в государственной регистрации, поскольку является нормативно-техническим документом (письмо Минюста России от 7 марта 1997 года № 07-02-232-97).*

*Довод заявителя о наличии оснований для признания пункта 4 Указаний недействующим ввиду отсутствия официального опубликования Приказа в газете «Российские вести», являвшейся на тот период официальным печатным органом для опубликования нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, признан судом ошибочным ввиду того, что Указ Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 года № 763 предусматривает обязательное официальное опубликование лишь тех нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, которые прошли государственную регистрацию в Министерстве юстиции Российской Федерации,*

*Также суд указал, что проверять оспариваемые предписания пункта 4 Указаний на предмет их соответствия иным приказам Министерства финансов Российской Федерации суд не вправе, так как они имеют равную юридическую силу.*

*2) Минфин России приказом от 21 сентября 2011 года № 115н утвердил Административный регламент по исполнению Министерством финансов Российской Федерации государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов (далее - Административный регламент). Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации (Минюст России) 21 февраля 2012 года, регистрационный № 23288, опубликован в «Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», 2012 года, № 22.*

*Некоммерческое партнерство «Гильдия аудиторов Региональных Институтов Профессиональных бухгалтеров» оспорило в Верховном Суде*

Российской Федерации пункт 114 Административного регламента, устанавливающий право М. выносить решение, оформляемое приказом, об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, перечисленным в этом пункте. Свои требования мотивирует тем, что оспариваемая норма, наделяющая Минфин России правом самостоятельно принимать указанное решение по результатам проведенной проверки саморегулируемой организации аудиторов, противоречит статье 21 Федерального закона от 01 декабря 2007 года № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», которая определяет исчерпывающий перечень оснований для исключения сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций и не допускает исключение из данного реестра по иным основаниям. Ссылается на то, что некоммерческое партнерство было исключено из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основанию, не предусмотренному федеральным законом, тем самым нарушены его права и законные интересы.

Минфин России в возражениях на заявление указал на то, что положения пункта 114 Административного регламента основаны на нормах специального закона - части 8 статьи 22 Федерального закона от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», предусматривающей право уполномоченного федерального органа, каковым является Минфин России, принять решение об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 17.03.2014 № АКПИ14-92 в удовлетворении заявления отказано.

При этом суд согласился с доводами Министерства о том, что пункт 114 Административного регламента полностью согласуется с пунктами 3 - 5 части 2 статьи 21, пунктом 3 части 8 статьи 22 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и не содержит положений, нарушающих права и законные интересы заявителя.

3) Абзацем третьим пункта 11 Инструкции о порядке учета средств, поступающих во временное распоряжение структурных подразделений территориальных органов Федеральной службы судебных приставов (далее - Инструкция), утвержденной приказом Министерства юстиции Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации от 25 января 2008 года № 11/15н, установлено, что перечисление денежных средств осуществляется подразделениями судебных приставов физическим лицам путем перечисления денежных средств на счет физического лица, открытый в обслуживающей его кредитной организации, или переводом денежных сумм по почте.

П. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с заявлением о признании недействующим абзаца третьего пункта 11 Инструкции в части

установления запрета на получение наличных денежных средств физическим лицом с депозитного счета подразделения судебных приставов, ссылаясь на то, что оспариваемое нормативное положение противоречит части 1 статьи 110 Федерального закона от 2 октября 2007 года № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве», предусматривающей перечисление (выдачу) указанных денежных средств.

Заявитель указал, что абзац третий пункта 11 Инструкции возлагает на него обязанность открыть банковский счет и получить присужденные судом денежные средства исключительно в безналичном порядке, что приводит к дополнительным для взыскателя расходам, связанным с оплатой почтового перевода или услуг банка.

Минфин России, возражая против доводов заявителя пояснил, что оспариваемая норма не противоречит действующему федеральному законодательству, права и законные интересы граждан не ограничивает.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 16.05.2013 № АКПИ13-439 в удовлетворении заявления отказано в соответствии с частью 1 статьи 253 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации ввиду того, что оспариваемое нормативное положение не нарушает прав и законных интересов заявителя, не противоречит федеральному закону или другому нормативному правовому акту, имеющим большую юридическую силу.

Суд указал на необоснованность довода П. о том, что пункт 11 Инструкции в оспариваемой части противоречит статье 110 Закона об исполнительном производстве, поскольку данная норма не устанавливает порядок перечисления (перевода) взыскателю денежных средств с депозитного счета и не предусматривает снятие с этого счета наличных денежных средств.

Пункт 7 части 7 статьи 36 Закона об исполнительном производстве определяет депозитный счет подразделения судебных приставов как счет по учету средств, поступающих во временное распоряжение подразделения судебных приставов, распорядителем которых в силу пункта 2 статьи 10 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 118-ФЗ "О судебных приставах" является старший судебный пристав.

Лицевые счета подразделений службы судебных приставов открываются в территориальных органах Федерального казначейства для зачисления денежных средств, поступающих во временное распоряжение подразделения судебных приставов, и не обладают признаками банковских счетов (статья 220.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации), что исключает снятие с этих счетов наличных денежных средств.

Безналичное перечисление денежных средств на счет взыскателя не нарушает права взыскателя, поскольку осуществляется в полном объеме без каких-либо комиссий и удержаний. При этом гражданин-взыскатель не обязывается открыть в банке новый, специальный, счет, перечисление может быть произведено на уже имеющийся у него счет в банке.

*Само по себе требование об уплате комиссии за выдачу наличных денежных средств со счета гражданина-взыскателя еще не свидетельствует о том, что он полностью лишен возможности распоряжения всеми поступившими денежными средствами. Так, он может оставить эти денежные средства на счете для дальнейшего их использования, в том числе в безналичных расчетах, или получить наличные денежные средства в полном объеме по платежной карточке в банкомате.*

*Денежные средства, затраченные на перевод (пересылку) взыскателю денежных средств, относятся к расходам по совершению исполнительных действий и возмещаются федеральному бюджету, взыскателю и лицам, понесшим указанные расходы, за счет должника (пункт 3 части 2 статьи 116, часть 1 статьи 117 Закона об исполнительном производстве).*

## 2. Особенности рассмотрения споров по обжалованию письменных разъяснений Минфина России.

Статьями 21, 24 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам предоставлено право получать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах от Минфина России.

Согласно письму Минфина России от 22 апреля 2013 года № 03-02-07/1/13890, письменные разъяснения Минфина России:

- даются по существу поставленных заявителями вопросов в связи с исполнением ими обязанностей налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов с учетом конкретных обстоятельств;
- имеют информационно-разъяснительный характер;
- не направлены неопределенному кругу лиц;
- не являются нормативными правовыми актами, обязательными для исполнения заявителями.

Письменные разъяснения Минфина России, предоставляемые налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам в соответствии с пунктом 1 статьи 34.2 НК РФ, не являются нормативными правовыми актами и не подлежат обязательному официальному опубликованию. Размещение письменных разъяснений Минфина России в различных правовых базах данных и средствах массовой информации не носит статуса обязательного официального опубликования.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что такие письма оспариваются в соответствии с главой 24 Арбитражного процессуального кодекса (далее - АПК РФ) и 25 ГПК РФ.

Вместе с тем, в процессе правоприменительной практики Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ) возник вопрос о правовом статусе письменных разъяснений Минфина России.

Письменные разъяснения Минфина России, в том числе направленные в Федеральную налоговую службу, не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам и налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах (Письмо Минфина России от 02 ноября 2010 года № 03-03-06/1/684 «Ответственность за налоговые правонарушения вследствие использования разъяснений Минфина России»).

Отказывая в удовлетворении заявлений о признании недействующими писем Минфина России ВАС РФ указывал, что оспариваемые письма Минфина России являлись разъяснениями по конкретным делам, не носят нормативный характер, следовательно, не подпадают под признаки подсудности дел ВАС РФ как суда первой инстанции. (Решение ВАС РФ от 17.10.2007 № 8464/07 «Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим Письма Минфина России от 06.09.2006 № 03-06-01-02/35 «О налоге на имущество организаций»; определение ВАС РФ от 20.05.2010 № ВАС-7184/10 «О возвращении заявления о признании недействительным ненормативного правового акта»; определение ВАС РФ от 21.04.2010 № ВАС-5440/10 «О возвращении заявления»).

Дела об оспаривании нормативных правовых актов рассматриваются в соответствии с главой 23 АПК РФ, которой установлен порядок рассмотрения дел об оспаривании нормативных правовых актов, определены лица, имеющие право на обращение в арбитражный суд с заявлением о признании нормативного правового акта недействующим, требования, предъявляемые к такому заявлению, а также порядок проведения судебного разбирательства по делам об оспаривании нормативных правовых актов и требования к судебному акту по делу об оспаривании нормативного правового акта.

В силу пункта 1 части 2 статьи 34 АПК РФ ВАС РФ рассматривает в качестве суда первой инстанции дела об оспаривании нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, затрагивающих права и законные интересы заявителей в сфере предпринимательской деятельности.

Разрешение вопроса о подведомственности арбитражному суду дела по заявлению о признании недействующим нормативного правового акта зависит от конкретного содержания этого акта, характера правоотношений, по поводу которых возник спор, в том числе от того, затрагивает ли оспариваемый нормативный правовой акт права и законные интересы

неопределенного круга лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Следует отметить, разъяснения, данные ВАС РФ в Постановлении Пленума от 30.07.2013 № 58 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов».

Согласно данным разъяснениям по правилам главы 23 АПК РФ рассматриваются дела об оспаривании актов, принятых органом государственной власти, органом местного самоуправления, иным органом, должностным лицом, содержание которых составляют правовые нормы (правила поведения), рассчитанные на неоднократное применение и влекущие юридические последствия для неопределенного круга лиц, либо нормы, которыми вводятся в действие, изменяются или отменяются действующие правовые нормы.

ВАС РФ также отметил, что положения нормативного характера могут быть включены в утвержденные нормативным правовым актом приложения.

В связи с этим судам рекомендовано при определении юридической природы оспариваемого акта арбитражным судам надлежит исходить из оценки его содержания

*Принимая к своему производству заявление о признании недействующим в полном объеме письма Минфина России от 04.04.2012 № 03-03-10/34 Высший Арбитражный Суд Российской Федерации исходил из следующих обстоятельств:*

*- письмо Минфина России № 03-03-10/34 было направлено в адрес ФНС России в связи с необходимостью подготовки ответа на запрос по поводу налогообложения дивидендов;*

*- письмо Минфина России № 03-03-10/34 было направлено ФНС России для руководства в ее практической деятельности.*

*Указанные обстоятельства, по мнению ВАС РФ, не исключает возможности многократного применения содержащихся в нем разъяснений, порождает правовые последствия для неопределенного круга лиц и должно быть использовано в работе налоговых органов при проведении ими мероприятий налогового контроля.*

*В связи с этим ВАС РФ пришел к выводу, что оспариваемое Письмо Минфина России № 03-03-10/34 является актом, принятым (изданным) федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, и содержит разъяснения, рассчитанные на многократное применение. (Решение ВАС РФ от 29.11.2012 № ВАС-13840/12 «О признании не соответствующим Налоговому кодексу РФ Письма Минфина России от 04.04.2012 № 03-03-10/34 «О замене письма ФНС России от 26.06.2012 N ЕД-4-3/10420@»).*



В распоряжении Минфина России имеются следующие судебные акты, принятые по результатам рассмотрения данной категории споров в отчетном периоде.

1) Рыболовецкий колхоз им. В.И. Ленина (далее - колхоз), созданный в соответствии с Федеральным законом от 08 декабря 1995 года № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» в качестве сельскохозяйственного производственного кооператива, обратился в ВАС РФ с заявлением о признании недействующим письма Минфина России от 13 июля 2012 года № 03-03-10/76 о применении рыбохозяйственными организациями налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль как не соответствующего статье 2.1 Федерального закона от 06 августа 2001 года № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» в корреспонденции с пунктом 2 статьи 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации в части абзацев с восьмого по двенадцатый, в соответствии с которыми:

«... для применения налоговой ставки 0 процентов, установленной по налогу на прибыль организаций статьей 2.1 Закона № 110-ФЗ, рыбохозяйственные организации должны одновременно соответствовать требованиям:

- пункта 2 статьи 346.2 Кодекса, в частности, об отнесении не менее 70 процентов полученного ими дохода к доходам от реализации сельскохозяйственной продукции;

- подпункту 1 пункта 2.1 статьи 346.2 Кодекса, то есть являться градо- и поселкообразующими рыбохозяйственными организациями, соответствующими названным выше условиям.

В процессе судебного разбирательства установлено, что письмо Минфина России нарушает права и законные интересы колхоза в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, поскольку возлагает на него обязанности, не предусмотренные законодательством о налогах и сборах, следовательно заявление об оспаривании этого письма принято к рассмотрению по существу.

Минфин России просил в удовлетворении заявленного колхозом требования отказать, поскольку оспариваемое письмо соответствует упоминаемым в нем актам законодательства о налогах и сборах.

Решением ВАС РФ от 24 июня 2013 года № 4707/13 абзацы восьмой, девятый, десятый письма Минфина России от 13 июля 2012 года № 03-03-10/76 признаны не соответствующими Федеральному закону от 06 августа 2001 года № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов)

законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», части второй Налогового кодекса Российской Федерации и не действующими в той мере, в какой они по смыслу, придаваемому им налоговыми органами, препятствуют рыболовецким артелям (колхозам) применять налоговые ставки, установленные статьей 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ.

Суд пришел к выводу о том, что разъяснение Минфина России в толковании, придаваемом ему налоговыми органами, о праве рыболовецких артелей (колхозов) на налоговую ставку 0 процентов по налогу на прибыль при одновременном наличии у названных хозяйствующих субъектов признаков, предусмотренных пунктом 2 и подпунктом 1 пункта 2.1 статьи 346.2 Кодекса, является ошибочным.

В остальной части в удовлетворении заявления отказано.

При этом суд исходил из того, что в абзацах с первого по седьмой письма Минфина России воспроизводятся положения статьи 2.1 Закона № 110-ФЗ, пункта 2, подпункта 1 пункта 2.1 статьи 346.2 Кодекса, Федерального закона от 30 декабря 2008 года № 314-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части повышения эффективности налогообложения рыбохозяйственного комплекса».

Суд, согласившись с позицией Минфина России в части того, что оспариваемый одиннадцатый абзац письма Минфина России корреспондирует нормативным правовым актам, упоминаемым в абзацах с первого по седьмой этого письма, пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения заявления колхоза в части признания данного пункта недействующим.

Также суд, с учетом выявленного права рыбохозяйственных артелей (колхозов) на применение специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога и, соответственно, права на налоговую ставку 0 процентов по налогу на прибыль на основании статьи 2.1 Закона N 110-ФЗ и пункта 2 статьи 346.2 Кодекса, признал обоснованным разъяснение, содержащее в абзаце двенадцатом письма Минфина России, о том, что предусмотренные подпунктом 1 пункта 2.1 статьи 346.2 Кодекса критерии распространяются только на рыбохозяйственные организации и иные сельскохозяйственные товаропроизводители вправе применить налоговую ставку 0 процентов при выполнении условий, установленных только пунктом 2 статьи 346.2 Кодекса.

2) ООО «АШАН» обратилось в ВАС РФ с заявлением о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 06 декабря 2012 года № 03-03-06/1/630 как не соответствующего подпункту 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс, Кодекс).

*В рамках возбужденного производства с аналогичными заявлениями обратились ООО «АТАК», ООО «ГИПЕРГЛОБУС», ЗАО «СТОКМАН», ЗАО «ДИКСИ Юг».*

*По мнению заявителей оспариваемое письмо Минфина России, определяя порядок налогового учета убытков от хищения материальных ценностей в организациях, осуществляющих розничную торговлю в магазинах со свободным доступом покупателей (магазинах самообслуживания), необоснованно ввело со ссылкой на положения подпункта 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса не предусмотренное законом требование о допустимости признания указанных убытков для целей налогообложения только при условии подтверждения факта неустановления виновных лиц органами внутренних дел, что с учетом требований уголовно-процессуального законодательства должно закрепляться путем вынесения следователем постановления о приостановлении предварительного следствия по уголовному делу при неустановлении лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого, либо постановления о прекращении уголовного дела (пункт 1 части 1 статьи 208, статья 239 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации).*

*В обоснование указанной позиции заявителя ссылаются также на неприменимость к спорным убыткам (недостаче товаров, возникающей в торговых залах магазинов самообслуживания, выявляемой в результате инвентаризации) положений пункта 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса, на допустимость их учета для целей налогообложения ввиду неисчерпывающего характера перечня внереализационных расходов, содержащихся в статье 265 Кодекса.*

*По мнению заявителей, отраженная в оспариваемом письме Министерства финансов Российской Федерации позиция о допустимости учета спорных недостач только при условии вынесения следователем постановления о приостановлении предварительного следствия либо постановления о прекращении уголовного дела не соответствует подходу Конституционного Суда Российской Федерации, выраженному в определении от 24.09.2012 N 1543-О, согласно которому подпункт 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса не содержит указания на то, какие именно документы могут подтвердить факт отсутствия виновных лиц при недостаче материальных ценностей, тем самым не ограничивает налогоплательщика в вопросе подтверждения правомерности учета соответствующих расходов.*

*Минфин России, возражая против заявленного требования, указал на то, что содержащиеся в письме разъяснения не противоречат подпункту 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса. Также обращено внимание суда на то, что на рассмотрении Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации находится проект федерального закона № 254686-6 «О внесении изменений в статьи 265 и 272 части второй Налогового кодекса», устанавливающий правила учета для целей налогообложения расходов в виде выявленной по итогам инвентаризации недостачи товаров,*

возникающей при осуществлении деятельности в области розничной торговли.

Решением ВАС РФ от 04 декабря 2013 года № ВАС-13048/13 заявления ООО «АШАН», ООО «АТАК», ООО «ГИПЕРГЛОБУС», ЗАО «СТОКМАН», ЗАО «ДИКСИ Юг» о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 06 декабря 2012 года № 03-03-06/1/630 удовлетворены частично.

В части, в которой положения данного письма предписывают для организаций, осуществляющих розничную торговлю в магазинах со свободным доступом покупателей к товарам, учитывать в составе расходов недостачи товаров при неустановлении виновных лиц только при условии подтверждения этого факта постановлением следователя органов внутренних дел Российской Федерации о приостановлении или о прекращении уголовного дела, письмо признано не соответствующим пункту 1 статьи 252 и пункту 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации и не действующим.

В части, в которой данное письмо, определяя условия, при которых убытки от хищения товаров при неустановлении виновных лиц, могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения, распространяет эти условия (наличие постановления о приостановлении предварительного следствия либо постановления о прекращении уголовного дела) также и на убытки в виде недостач товаров, возникающих в торговых залах магазинов самообслуживания, также признано не соответствующим пункту 1 статьи 252 и пункту 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации и не действующим.

3) ООО «Краснодар Водоканал» обратилось в ВАС РФ с заявлением о признании письма Министерства финансов Российской Федерации от 19 декабря 2005 года № 03-04-15/116 в части вопроса, касающегося принятия к вычету налога на добавленную стоимость, уплаченного при приобретении земельных участков, не действующим как не соответствующего пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации.

В обоснование заявленного требования Общество указало, что оспариваемое положение письма может воспрепятствовать в применении налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных при приобретении товаров, работ (услуг), используемых для операций, по реализации работ, услуг, освобожденных от налогообложения на основании статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

Общество считает, что подпункт 1 пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит запрета на предъявление налогового вычета по приобретенным товарам (работам и услугам), используемым в деятельности, связанной с выполнением работ и оказанием услуг, которые освобождены от обложения названным налогом в силу статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

*Общество также ссылается на наличие противоречия между положениями абзацев третьего и четвертого пункта 4 статьи 170 и подпункта 1 пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, которое, по его мнению, должно разрешаться в пользу последней из названных норм.*

*Минфин России в обоснование своей позиции пояснил, что оспариваемое положение письма содержит разъяснение законодательства Российской Федерации, действовавшего до 1 января 2005 года, и распространяется на случаи получения налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении земельных участков, не предъявленных к налоговому вычету до указанной даты.*

*Определением ВАС РФ от 05 июня 2013 года № ВАС-5472/13 прекращено производство по делу.*

*При этом суд исходил из того, что на момент рассмотрения заявления Общества оспариваемое положение не подлежит применению, поскольку касается разъяснения законодательства, утратившего силу с 01 января 2005 года.*

*Поскольку оспариваемое положение письма является фактически утратившим силу, не затрагивает права и законные интересы общества в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, предмет спора отсутствует.*

*Кроме того суд указал, что вопрос коллизии между нормами статей 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, о наличии которой утверждает общество, не является предметом спора по настоящему делу.*

Отдельно следует отметить, что в соответствии с разъяснениями, данными в пункте 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 года № 145 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами» требование о возмещении вреда, причиненного в результате издания нормативного правового акта государственного органа или органа местного самоуправления, не соответствующего закону или иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, может быть удовлетворено в случае, если такой нормативный правовой акт признан недействующим по решению суда общей юрисдикции, арбитражного суда.

*В настоящее время Минфин России не располагает сведениями о наличии в арбитражных судах споров о возмещении вреда, причиненного в результате издания Министерством нормативных правовых актов.*

**II. Обжалование в судебном порядке ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) органов государственной власти.**

### 1. Правовое обоснование.

Статьей 46 Конституции Российской Федерации закреплено право на обжалование в судебном порядке решений и действий (или бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд.

В соответствии со статьей 13 Гражданского кодекса Российской Федерации ненормативный акт государственного органа или органа местного самоуправления, не соответствующий закону или иным правовым актам и нарушающий гражданские права и охраняемые законом интересы гражданина или юридического лица, может быть признан судом недействительным.

К решениям относятся акты органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных, муниципальных служащих и приравненных к ним лиц, принятые единолично или коллегиально, содержащие властное волеизъявление, порождающее правовые последствия для конкретных граждан и организаций.

К действиям органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных или муниципальных служащих относится властное волеизъявление названных органов и лиц, которое не облечено в форму решения, но повлекло нарушение прав и свобод граждан и организаций или создало препятствия к их осуществлению. К действиям, в частности, относятся выраженные в устной форме требования должностных лиц органов, осуществляющих государственный надзор и контроль.

К бездействию относится неисполнение органом государственной власти, органом местного самоуправления, должностным лицом, государственным или муниципальным служащим обязанности, возложенной на них нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц (должностными инструкциями, положениями, регламентами, приказами). К бездействию, в частности, относится нерассмотрение обращения заявителя уполномоченным лицом.

Рассмотрение дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, должностных лиц осуществляется в порядке главы 25 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (далее – ГПК РФ) при обращении граждан с соответствующими требованиями в суды общей юрисдикции, в порядке главы 24 АПК РФ – при обращении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в арбитражные суды.

### 3. Споры о признании незаконными ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) Минфина России.

2.1. Об оспаривании решений, действий (бездействия) в порядке, предусмотренном ГПК РФ.

В соответствии со статьей 255 ГПК РФ к решениям, действиям (бездействию) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных или муниципальных служащих, оспариваемым в порядке гражданского судопроизводства, относятся коллегиальные и единоличные решения и действия (бездействие), в результате которых:

нарушены права и свободы гражданина;

созданы препятствия к осуществлению гражданином его прав и свобод;

на гражданина незаконно возложена какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к ответственности.

Обращаясь для защиты своих прав в порядке главы 25 ГПК РФ в суды общей юрисдикции, граждане указывают в качестве ответчика либо соответчика Министерства финансов Российской Федерации, при этом фактически оспаривают ненормативные акты либо действия (бездействие) иных органов государственной власти.

Просят возместить материальный ущерб и моральный вред, причиненный органами государственной власти за счет средств казны Российской Федерации, исходя из того, что фактическим исполнителем судебного акта, в случае удовлетворения требований о взыскании, будет Минфин России.

Требований непосредственно к Минфину России при этом не предъявляется.

При рассмотрении таких споров суды, в случае удовлетворения требований, взыскивают денежные средства с Российской Федерации в лице соответствующего государственного органа за счет средств казны Российской Федерации.

Предметом спора в случае оспаривания ненормативных правовых актов непосредственно Минфина России, как правило, является законность писем Министерства в ответ на частные запросы граждан о разъяснении применения законодательства о налогах и сборах.

При рассмотрении исковых заявлений в данной категории споров судом в первую очередь дается оценка доводам заявителей о нарушении их прав и законных интересов оспариваемыми ненормативными правовыми актами, обязательности применения таких актов государственными органами и органами местного самоуправления, а также возможности установления, изменения или отмены такими актами действующих правовых норм.

*А.Ю.В. обратилась в суд с заявлением об оспаривании письма Минфина России № 03-04-05/16586 от 14 мая 2013 года, направленного в*

ответ на обращение в порядке пункта 2 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) о разъяснении применения законодательства о налогах и сборах.

В обоснование своих требований А.Ю.В. указала на то, что данный ответ в соответствии с пунктом 1 статьи 34.2, пунктом 7 статьи 80 НК РФ, письмом Минфина России от 06 мая 2005 года № 03-02-07/1-116 и пунктом 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 года № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ» является официальным письменным разъяснением по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом, и нарушает ее права и законные интересы.

В качестве правового основания для признания письма Минфина России недействительным заявитель сослался на статью 254 ГПК РФ.

Минфин России, возражая против удовлетворения требований, настаивал на отсутствии нарушения оспариваемым письмом прав и законных интересов заявителя, в виду того, что оно является ответом на частный запрос заявителя и не адресовано неопределенному кругу лиц, в нем отсутствует указание налоговым органам на то, что они обязаны применять содержащиеся в письме разъяснения в процессе правоприменительной деятельности.

Рассмотрев заявленные требования, Пресненский районный суд города Москвы пришел к выводу о недоказанности факта нарушения прав и законных интересов заявителя оспариваемым разъяснением.

При этом суд согласился с позицией Министерства в том, что оспариваемое письмо является ответом на частный запрос заявителя и не адресовано неопределенному кругу лиц, в нем отсутствует указание налоговым органам на то, что они обязаны применять содержащиеся в письме разъяснения в процессе правоприменительной деятельности. Оспариваемое письмо по содержанию представляет собой разъяснение и не обязывает кого-либо к чему-либо, не направлено на установление, изменение или отмену правовых норм.

Придя к выводу о том, что заявителем не представлено доказательств того, что данными разъяснениями нарушены права заявителя, в частности применены какие-либо незаконные санкции со стороны налоговых органов при исчислении налоговых платежей либо истец лишен каких-либо конкретных налоговых льгот, суд отказа в удовлетворении заявленных требований в полном объеме.

Решение Пресненского районного суда города Москвы от 30.09.2013 по делу № 2-6413/2013. Решение суда заявителем не обжаловалось, вступило в законную силу.

2.2. Об оспаривании решений, действий (бездействия) в порядке, предусмотренном АПК РФ.



В силу ч.1 ст. 198 АПК РФ граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, если полагают, что оспариваемый акт, решение или действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Согласно ч. 4 ст. 200 АПК РФ при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Основаниями для признания ненормативного правового акта недействительным является несоответствие акта закону или иному нормативному акту и нарушение прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Арбитражные суды, давая оценку требованиям заявителей и приводимым в обоснование требований доводам, делают вывод о наличии либо отсутствии доказательств нарушения его прав и законных интересов заявителей в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности оспариваемыми действиями (бездействием) Министерства.

*ООО «РКТ-Фортуна» (далее – Общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании незаконным бездействия Минфина России в части уклонения от разработки порядка осуществления деятельности, имеющей признаки азартной игры, организованной при помощи оборудования, результат игры на котором зависит от физических действий участника; об обязанности разработать указанный порядок осуществления деятельности.*

*В обоснование своих требований заявитель указал на то, что Министерство незаконно бездействует, уклоняется от разработки порядка осуществления деятельности, имеющей признаки азартной игры, организованной при помощи оборудования, результат игры на котором зависит от физических действий участника.*

*Минфин России, возражая против заявленных истцом требований, настаивал на отсутствии незаконного бездействия Министерства, поскольку Общество не относится к организаторам азартных игр, а его*

*деятельность не подпадает под действие Закона № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации», в этой связи его права в сфере экономической деятельности не могли быть нарушены.*

*Судом в ходе рассмотрения дела установлено, что Общество является разработчиком и производителем игрового и развлекательного оборудования.*

*По результатам изучения доводов иска и представленных в материалы дела доказательств, суд согласился с доводами Министерства о том, что Общество не относится к организаторам азартных игр, а его деятельность не подпадает под действие Федерального закона № 244-ФЗ.*

*Суд пришел к выводу о том, что заявителем не представлено доказательств, что в результате якобы отсутствующего нормативного регулирования в указанной сфере, его правам и законным интересам был причинен вред (в том числе в результате незаконных действий государственных органов).*

*Также судом сделан вывод о том, что заявитель, обращаясь в Минфин России по вопросу разработки порядка организации и проведения азартных игр и лотерей, не будучи организатором азартных игр или лотерей, пытается просчитать на будущее свои производственные риски.*

*Кроме того, суд посчитал, что заявителем поставлен вопрос, не затрагивающий его прав в сфере экономической деятельности, поскольку он не является организатором азартных игр и лотерей.*

*При этом суд указал на отсутствие незаконного бездействия Министерства, поскольку Минфином России даны ответы на все обращения Общества.*

*Решение Арбитражного суда города Москвы от 10.09.2012 по делу № А40-66962/12 .*

*Решение суда оставлено без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций.*

*При этом суды пришли к выводу о том, что Обществом не представлено доказательств нарушения его прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности оспариваемым бездействием Министерства.*

*В передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра судебных актов в порядке надзора отказано, ввиду отсутствия оснований, предусмотренных ст. 304 АПК РФ.*