

## **ОБЗОР**

### **правоприменительной практики за III квартал 2016 года по спорам 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 10 Плана Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России, Министерство) по реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти на 2016 год предусмотрена независимая антикоррупционная экспертиза и общественный мониторинг правоприменения.

В соответствии с пунктом 10.1 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.

#### **Обжалование в судебном порядке ненормативных актов Минфина России**

*Так, Черепанов А.В. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании не действующими писем Минфина России от 8 сентября 2011 г. № 03-04-05/6-639 и от 15 февраля 2016 г. № 03-04-05/8113 в той мере, в какой они по смыслу, придаваемому им налоговыми органами, признают объектом налогообложения доход, полученный налогоплательщиками по заключенным между физическими лицами договорам займа, ссылаясь на то, что они обладают нормативными свойствами, по своему содержанию не соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений статей 41, 210 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации и допускают их произвольное толкование.*

*В обоснование своего требования административный истец указал, что письмо от 8 сентября 2011 г. № 03-04-05/6-639 рассчитано на неоднократное применение, адресовано неопределенному кругу лиц и неправомерно допускает признание объектом обложения налогом на доходы физических лиц сумму процентов, полученную заимодавцем - физическим лицом от заемщика - физического лица по заключенному между ними договору займа. Письмо от 8 сентября 2011 г., как и взаимосвязанное с ним письмо от 15 февраля 2016 г. № 03-04-05/8113, которое получено им в ответ на его обращение в Минфин России и содержит аналогичные разъяснения положений законодательства, противоречат правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 2 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21 октября 2015 г., и нарушают не только*

его права и законные интересы, но и права и законные интересы неопределенного круга лиц.

Министерство финансов Российской Федерации и Министерство юстиции Российской Федерации в своих возражениях указали на то, что оспариваемые письма сформулированы по принципу «вопрос - ответ», адресованы конкретным лицам, носят информационно-разъяснительный характер, основаны на нормах действующего законодательства и не устанавливают самостоятельных норм, обязательных к применению налоговыми органами, до сведения которых они не были доведены, поэтому не обладают нормативными свойствами; содержащиеся в них разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства, не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений или юридических последствий для административного истца и неопределенного круга лиц.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 20 июня 2015 года № АКПИ16-435 в удовлетворении административного искового заявления Черепанова А.В. отказано.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, Верховный Суд Российской Федерации руководствовался следующими положениями действующего законодательства.

Исходя из положений пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (далее - Положение), Минфин России, являющийся федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, в пределах своей компетенции издает нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Полномочия Минфина России в установленной сфере деятельности конкретизированы в том числе в статье 342 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой он дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (пункт 1) в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса (пункт 3).

Письмо от 8 сентября 2011 г. издано при реализации установленных полномочий и представляет собой ответ на обращение гражданина.

Письмо от 15 февраля 2016 г., как следует из его содержания, адресовано непосредственно административному истцу в ответ на его обращение от 13 января 2016 г. и со ссылкой на положения статьи 41, подпункта 10 пункта 1 статьи 208, статьи 209, пункта 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации содержит разъяснения по вопросу возникновения у работодателя

экономической выгоды (дохода), подлежащей налогообложению налогом на доходы физических лиц (абзацы второй - шестой).

Кроме этого, в этом индивидуальном сообщении Черепанову А.В. дан ответ по вопросу учета инфляции при исчислении налога с доходов, полученных работодателем - физическим лицом, невозможности рассмотрения в Минфине России обращения по оценке конкретных хозяйственных ситуаций, предоставления налоговыми органами информации о налогах, порядке их исчисления и уплаты, правах и обязанностях налогоплательщиков, а также разъяснено, в какие налоговые органы следует обратиться за предоставлением определенной информации.

Таким образом, как указал Верховный Суд Российской Федерации, оба письма изданы как акты казуального толкования; являясь ответами на индивидуальные обращения граждан, данными уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в пределах своей компетенции, они не содержат предписания о правах и обязанностях персонально не определенного круга лиц, носят информационно-разъяснительный характер.

То обстоятельство, что независимо от действий Минфина России, поскольку иное не установлено, оспариваемые письма с редакционной правкой были размещены в электронном периодическом издании, специализирующемся на распространении правовой информации, не подтверждает наличие у них нормативных свойств.

Иной подход к оценке подобных обстоятельств неофициального опубликования писем означал бы автоматическое наделение свойством нормативности любого подобного акта федерального органа исполнительной власти лишь в силу того факта, что его содержание стало доступным неопределенному кругу лиц.

Кроме того, как указал Верховный Суд Российской Федерации, вопреки утверждениям административного истца подпункт 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации, предписывая налоговым органам руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, не устанавливает обязанности налоговых органов руководствоваться ответами Минфина России, адресованными конкретным заявителям, а не налоговым органам.

Из приведенной нормы и взаимосвязанного с ней пункта 2 Положения 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.

Оспариваемые письма изданы при реализации Минфином России иных функций. В частности, обязанность направить ответ на заявление (запрос) гражданина установлена Федеральным законом от 2 мая 2006 г. № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации».

*Оспариваемые письма не доводились до сведения территориальных налоговых органов и не размещались в установленном порядке на сайте ФНС России. Доказательств того, что эти письма или одно из них многократно применяются в деятельности ФНС России и ее территориальных органов и являются для них обязательными, также не имеется.*

*Следовательно, как указал Верховный Суд Российской Федерации, оспариваемые акты не приобрели отмеченных выше свойств и опосредованно - через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов.*

*Кроме того, как обоснованно указал Верховный Суд Российской Федерации, содержание оспариваемых писем соответствует действительному смыслу разъясняемых ими нормативных положений и не нарушает прав административного истца или иных граждан в упоминаемых им аспектах.*

*Так, пункт 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации признает доходом экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую в соответствии в том числе с главой «Налог на доходы физических лиц» данного кодекса.*

*Для целей названной главы к доходам от источников в Российской Федерации относятся не только те, которые перечислены в подпунктах 1-9 пункта 1 статьи 208 Налогового кодекса Российской Федерации, но и иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации (подпункт 10 пункта 1 этой же статьи).*

*Объектом налогообложения, согласно статье 209 Налогового кодекса Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, от источников в Российской Федерации - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.*

*В соответствии с пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Кодекса.*

*Пунктом 1 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов, если иное не предусмотрено этой статьей. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), перечислены в статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации. Доходы в виде сумм денежных средств, выплачиваемых по договору займа, в этом перечне отсутствуют.*

*Таким образом, как указал Верховный Суд Российской Федерации, действительный смысл разъясняемых нормативных положений Минфином России не искажен, а выраженное при ответе на запрос гражданина мнение о конкретном случае возникновения у заимодавца экономической выгоды (дохода), подлежащей*

*обложению налогом на доходы физических лиц, не содержит произвольного толкования.*

*В оспариваемых письмах дается разъяснение норм Налогового кодекса Российской Федерации именно по вопросу обложения налогом на доходы физических лиц дохода заимодавца в виде процентов, полученных по договору займа, заключенному с физическим лицом.*

*Поскольку оспариваемые акты не обладают нормативными свойствами, позволяющими применить их неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц, а их положения соответствуют действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, Верховный Суд Российской Федерации пришел к обоснованному выводу об отсутствии оснований для удовлетворения административного искового заявления.*

*Апелляционным определением Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 15 сентября 2016 года указанное решение Верховного Суда Российской Федерации оставлено без изменения.*