



КОПИЯ

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ15-1383

## РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

1 февраля 2016 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе  
судьи Верховного Суда  
Российской Федерации Иваненко Ю.Г.  
при секретаре Полагаевой К.А.  
с участием прокурора Степановой Л.Е.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля» о признании недействующим абзаца двенадцатого письма Министерства финансов Российской Федерации от 18 октября 2012 г. № 03-01-18/8-145 «О применении положений статьи 105<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации»,

установил:

письмом Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) от 18 октября 2012 г. № 03-01-18/8-145 (далее – Письмо) даны разъяснения Федеральной налоговой службе о применении положений статьи 105<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

Абзац двенадцатый Письма имеет следующее содержание: «В иных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14<sup>3</sup> Кодекса».

Общество с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля» (далее – ООО «Минводы-Кровля») обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим абзаца двенадцатого Письма, ссылаясь на то, что он имеет нормативное

содержание и противоречит пунктам 2, 3 статьи 105<sup>3</sup>, пункту 1 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации. Своё требование административный истец мотивировал тем, что согласно Федеральному закону от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» с 1 января 2012 г. территориальные налоговые органы не вправе осуществлять контроль цен в сделках между взаимозависимыми лицами и применять методы определения доходов, указанные в главе 14<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации. Оспариваемое положение изменяет определённое Налоговым кодексом Российской Федерации содержание полномочий территориальных налоговых органов, расширяя сферу применения контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, нарушает его права как налогоплательщика, который был привлечён налоговым органом к ответственности за совершение налогового правонарушения, и может привести к нарушению принципа равенства налогоплательщиков.

В письменных возражениях на административный иск Минфин России и Федеральная налоговая служба просили в его удовлетворении отказать, считая, что Письмо не является нормативным правовым актом, носит информационно-разъяснительный характер, основано на нормах действующего законодательства о налогах и сборах и не устанавливает самостоятельных правовых норм, обязательных к применению.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) объяснений в письменной форме по существу административного иска не представило в связи с тем, что правовая экспертиза Письма не проведена.

В судебном заседании представители административного истца Адамушкин Н.Э., Петросова К.Р. заявление поддержали.

Представитель Минфина России Котович С.С., представители Федеральной налоговой службы Балта Е.Ю., Денисаев М.А., Евтушенко В.Ф., Юдин С.В. требование административного иска не признали.

Выслушав объяснения представителей административного истца Адамушкина Н.Э., Петросовой К.Р., возражения представителя Минфина России Котовича С.С., представителей Федеральной налоговой службы Балты Е.Ю., Денисаева М.А., Евтушенко В.Ф., Юдина С.В., объяснения представителя Минюста России Кузнецова М.Ю., проверив оспариваемое положение на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Степановой Л.Е., полагавшей необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Вступившим в силу 1 января 2012 г. Федеральным законом от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием

принципов определения цен для целей налогообложения» (далее – Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ) часть первая Налогового кодекса Российской Федерации дополнена разделом V<sup>1</sup> «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» (статьи 105<sup>1</sup>–105<sup>25</sup>).

Исходя из положений статей 105<sup>3</sup>, 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения. Таким органом является Федеральная налоговая служба (пункт 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506).

Согласно пунктам 2, 3 статьи 105<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены вследствие отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных главой 14<sup>3</sup> данного кодекса.

При определении налоговой базы с учётом цены товара (работы, услуги), применённой сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признаётся рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвёл самостоятельно корректировку сумм налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 этой статьи. Налогоплательщик вправе самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, применённой в указанной сделке, в случае, если цена, фактически применённая в указанной сделке, не соответствует рыночной цене.

Пунктом 1 статьи 105<sup>17</sup> названного кодекса предусмотрено, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со статьёй 105<sup>16</sup> данного кодекса, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной

налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

При проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95–97 этого кодекса. При этом контроль соответствия цен, применённых в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

В силу пункта 1 статьи 34<sup>2</sup> Налогового кодекса Российской Федерации Минфин России даёт 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.

Реализуя предоставленные законом полномочия и отвечая на обращение Федеральной налоговой службы о применении положений статьи 105<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, Минфин России в лице департамента налоговой и таможенно-тарифной политики дал разъяснения в форме Письма, оспариваемого административным истцом.

Данные разъяснения Федеральной налоговой службой направлены для сведения и использования в работе налоговых органов в приложении к письму от 2 ноября 2012 г. № ЕД-4-3/18615, а также размещены на официальном сайте указанной службы в сети «Интернет» ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)).

Таким образом, Письмо издано Минфином России в пределах полномочий, установленных законом.

Анализ содержания Письма позволяет прийти к выводу, что Минфином России разъяснено применение статьи 105<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, которая предусматривает общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами и определяет компетенцию федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, при проверке полноты исчисления и уплаты налогов, перечисленных в пункте 4 этой же статьи, в том числе связанную с корректировкой соответствующих налоговых баз.

Разъяснения в оспариваемой части даны непосредственно Федеральной налоговой службе применительно к её компетенции при осуществлении налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами. При этом абзац двенадцатый Письма не содержит предписаний, адресованных территориальным налоговым органам, которые в нём не упоминаются.

По смыслу данного абзаца реализация полномочий по доказыванию получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок не относится к случаям контроля соответствия цен, применённых в контролируемых сделках, рыночным ценам.

Вопреки доводам административного истца Письмо не наделяет территориальные налоговые органы полномочиями по осуществлению контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами, которые на

основании Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ принадлежат Федеральной налоговой службе.

Ни из буквального, ни из смыслового толкования оспариваемого разъяснения нельзя сделать вывод о том, что Минфин России предоставил территориальным налоговым органам право осуществлять проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением подобных сделок и применять для этой цели методы определения доходов, указанные в главе 14<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

Административным истцом толкуется оспариваемое положение не в контексте общего содержания Письма, в котором нет предписаний о пересмотре цены по любым сделкам между взаимозависимыми лицами именно территориальными налоговыми органами.

Согласно пункту 1 статьи 82, статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы вправе осуществлять посредством выездных и камеральных проверок налоговый контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, в том числе доказывать получение необоснованной налоговой выгоды при выявлении фактов уклонения от уплаты налогов.

Использование в разъяснении при разграничении различных случаев термина «манипулирование ценами», определение которого не раскрыто Налоговым кодексом Российской Федерации, само по себе также не означает расширение сферы применения названного выше контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

Доводы административного истца о том, что в спорах с налоговыми органами последние ссылаются на Письмо, обосновывая законность требований к налогоплательщикам, не указывают на возможность иного толкования его содержания в оспариваемой части, отличного от выявленного судом. Факт рассылки Письма территориальным налоговым органам не меняет содержания его абзаца двенадцатого, соответствующего законодательству Российской Федерации.

Оспариваемое положение не может быть истолковано как изменяющее или отменяющее действие каких-либо норм Налогового кодекса Российской Федерации, включая его положения, закреплённые в пунктах 2, 3 статьи 105<sup>3</sup>, пункте 1 статьи 105<sup>17</sup>. В нём отсутствуют предписания о правах и обязанностях персонально не определённого круга лиц – участников налоговых правоотношений. Оно, как и Письмо в целом, имеет информационно-разъяснительный характер и не расширяет полномочия территориальных налоговых органов, установленные законодательством о налогах и сборах.

Кроме того, из содержания представленных административным истцом судебных актов по делу № А63-5056/2015, в котором было удовлетворено его требование о признании частично недействительным решения налогового органа о привлечении ООО «Минводы-Кровля» к ответственности за совершение налогового правонарушения, следует, что на практике

арбитражными судами также не дано иного толкования Письма, которое, в свою очередь, не применено ими при разрешении дела в качестве правового акта, имеющего нормативные свойства, и не являлось препятствием для судебной защиты права административного истца, которое он считал нарушенным.

Письмо в оспариваемой части не разъясняет порядок и основания привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 122, 129<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, поэтому доводы административного истца о различной квалификации таких правонарушений не имеют отношения к содержанию проверяемого положения.

С учётом изложенных выше обстоятельств анализируемое положение не оказывает общерегулирующего воздействия на налоговые правоотношения и как разъяснение, фактически не имеющее нормативного содержания и не выходящее за рамки адекватной интерпретации положений налогового законодательства, не направлено на установление, изменение или отмену каких-либо норм законодательства о налогах и сборах, включая Налоговый кодекс Российской Федерации, поэтому оно не затрагивает права налогоплательщиков в указанных ООО «Минводы-Кровля» аспектах.

Абзац двенадцатый Письма не противоречит законодательству Российской Федерации, в том числе пунктам 2, 3 статьи 105<sup>3</sup>, пункту 1 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, положениям Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ.

Оснований для признания его недействующим в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством для оспаривания нормативных правовых актов, не имеется.

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

решил:

в удовлетворении административного искового заявления общества с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля» о признании недействующим абзаца двенадцатого письма Министерства финансов Российской Федерации от 18 октября 2012 г. № 03-01-18/8-145 «О применении положений статьи 105<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации» 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

