



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ16-124

## АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

12 мая 2016 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего  
членов коллегии

Манохиной Г.В.,  
Зайцева В.Ю.,  
Горчаковой Е.В.

при секретаре  
с участием прокурора

Горбачевой Е.А.  
Масаловой Л.Ф.

рассмотрела 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»

по апелляционной жалобе общества на решение Верховного Суда Российской Федерации от 1 февраля 2016 г., которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей ООО «Минводы-Кровля» Адамушкина Н.Э., Ахметшина Р.И., Зарипова В.М., Султанова А.Р., Кондукова П.С. и Раскина М.Г., которые поддержали апелляционную жалобу, объяснения представителя Министерства финансов Российской Федерации Котовича С.С., представителей Федеральной налоговой службы Балты Е.Ю., Денисаева М.А., Евтушенко В.Ф., возражавших против доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Масаловой Л.Ф., полагавшей апелляционную жалобу

необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

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

В Письме указано, что налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (далее – ЦА ФНС России) (абзац пятый). Исходя из совокупности норм Кодекса сделки между взаимозависимыми лицами можно разделить на две группы: контролируемые, признаваемые таковыми при соблюдении положений статьи 105<sup>14</sup> Кодекса, и иные сделки между взаимозависимыми лицами (абзац шестой). В отношении иных сделок между взаимозависимыми лицами, не подпадающих под критерии контролируемых сделок, представление уведомления и подготовка документации в соответствии со статьей 105<sup>15</sup> Кодекса не предусмотрены. При этом контроль соответствия цен, примененных в таких сделках, рыночным ценам может осуществляться в следующем порядке (абзац восьмой).

В случае, если в ходе контрольной работы территориальным налоговым органом выявлен факт совершения сделки, которая по условиям подпадает под контролируемую, но в представленном в налоговый орган уведомлении налогоплательщиком отражены недостоверные сведения, или которая по условиям договоров не подпадает под контролируемую, но при этом, по предварительной оценке, сделка относится к контролируемым, территориальным налоговым органом может быть подготовлено информационное письмо в ЦА ФНС России, в котором излагаются факты, свидетельствующие о занижении сумм соответствующих налогов. Указанная информация может служить основанием для повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, с последующей проверкой полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (абзац девятый).

В случаях совершения между взаимозависимыми лицами сделок, не отвечающих признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений отдельных статей части второй Кодекса исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105<sup>3</sup> Кодекса (в том числе при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в

натуральной форме), контроль соответствия цен, примененных в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных и камеральных проверок. При этом в целях определения фактической цены сделки, в которой предполагается занижение суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, возможно применение методов, установленных главой 14<sup>3</sup> Кодекса (абзац десятый).

В отношении сделок, в которых налогоплательщиками искусственно создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой, необходимо устанавливать фактическую взаимозависимость лиц, в том числе в соответствии с пунктом 7 статьи 105<sup>1</sup> Кодекса, или признавать сделку контролируемой на основании положений пункта 10 статьи 105<sup>14</sup> Кодекса (абзац одиннадцатый).

В абзаце двенадцатом Письма отмечено, что 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.

ООО «Минводы-Кровля» оспорило в Верховном Суде Российской Федерации абзац двенадцатый 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> Кодекса. По мнению административного истца, 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» (далее – Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ) 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> Кодекса. Оспариваемое положение изменяет определенное Кодексом содержание полномочий территориальных налоговых органов, расширяя сферу применения контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, нарушает его права как налогоплательщика, который был привлечен налоговым органом к ответственности за совершение налогового правонарушения, и может привести к нарушению принципа равенства налогоплательщиков.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 1 февраля 2016 г. в удовлетворении заявленного требования отказано.

В апелляционной жалобе и дополнениях к ней (далее – апелляционная жалоба) ООО «Минводы-Кровля» просит решение суда отменить и принять новое решение о признании абзаца двенадцатого Письма недействующим со дня его принятия, полагая, что судом первой инстанции не доказаны обстоятельства, имеющие значение для административного дела, выводы суда не соответствуют обстоятельствам административного дела, судом неправильно определены обстоятельства, имеющие значение для

административного дела, а также допущены существенные нарушения норм процессуального права. Обжалуемое судебное решение, признавшее Письмо в оспариваемой части законным, противоречит Конституции Российской Федерации, Кодексу, Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации, Положению о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329, правовым позициям, изложенным в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации, Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

Министерство юстиции Российской Федерации, привлеченное к участию в деле в качестве заинтересованного лица, о времени и месте судебного заседания суда апелляционной инстанции извещено надлежащим образом, своего представителя в суд не направило. В поступивших объяснениях на апелляционную жалобу указано, что Письмо затрагивает права налогоплательщиков и обладает нормативными свойствами, подобного рода акты не могут быть подписаны директором департамента Минфина России, в связи с чем Министерством юстиции Российской Федерации подготовлено письмо в Минфин России об отзыве Письма с исполнения.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит ее подлежащей частичному удовлетворению.

Федеральным законом от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ, вступившим в силу 1 января 2012 г., часть первая Кодекса 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>), а положения статей 20 «Взаимозависимые лица» и 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» Кодекса с 1 января 2012 г. признаны подлежащими применению исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с главой 25 Кодекса до названной даты.

Как правильно указал суд первой инстанции, проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится исходя из положений статей 105<sup>3</sup>, 105<sup>17</sup> Кодекса 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, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506).

Статьей 105<sup>3</sup> Кодекса закреплено, что 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> Кодекса (пункт 2). При определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 этой статьи. Налогоплательщик вправе самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в указанной сделке, в случае, если цена, фактически примененная в указанной сделке, не соответствует рыночной цене (пункт 3).

Пунктом 1 статьи 105<sup>17</sup> 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 статьей 105<sup>16</sup> 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 Кодекса. При этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Пунктом 1 статьи 34<sup>2</sup> Кодекса Минфин России уполномочен давать 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.

С учетом изложенного Минфин России имел право на дачу письменных разъяснений в форме Письма в ответ на обращение Федеральной налоговой службы о применении положений статьи 105<sup>3</sup> Кодекса, 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 статьи, в том числе связанную с корректировкой соответствующих налоговых баз.

Вывод суда первой инстанции о том, что абзац двенадцатый Письма не имеет нормативного содержания, не выходит за рамки адекватной интерпретации положений налогового законодательства и не изменяет или не отменяет какие-либо нормы законодательства о налогах и сборах, является правильным.

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

Письмо не наделяет территориальные налоговые органы полномочиями по осуществлению контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами, которые, как уже сказано, с 1 января 2012 г. принадлежат Федеральной налоговой службе.

Как правомерно указано в обжалуемом судебном решении, толкование оспариваемого разъяснения не дает оснований для вывода 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, установленные главой 14<sup>3</sup> Кодекса, поскольку в абзаце двенадцатом Письма речь идет о выявлении получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, что подпадает под сферу налогового контроля за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы вправе, в силу пункта 1 статьи 82, статьи 87 Кодекса, осуществлять посредством выездных и камеральных проверок налоговый контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, в том числе доказывать получение необоснованной налоговой выгоды при выявлении фактов уклонения от уплаты налогов.

При этом, как неоднократно отмечалось Конституционным Судом Российской Федерации применительно к положениям пункта 1 статьи 252 Кодекса, бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается именно на налоговые органы (определения от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О, от 19 октября 2010 г. № 1422-О-О).

Доводы административного истца о незаконности Письма в оспариваемой части в связи с отсутствием в законодательстве понятия необоснованной налоговой выгоды несостоятельны. Как разъяснил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», под налоговой выгодой понимается

уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной (пункты 1, 3, 4).

О необоснованности налоговой выгоды исходя из названного постановления могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств: невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета. При этом взаимозависимость участников сделок сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной (пункты 5, 6).

В обжалуемом решении суда правомерно указано, что использование в оспариваемом разъяснении термина «манипулирование ценами», определение которого не раскрыто Кодексом, само по себе не означает расширение сферы применения контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами. Кроме того, данный термин, что не оспаривается ООО «Минводы-Кровля», используется в других федеральных законах.

Утверждение административного истца в апелляционной жалобе о том, что Письмо ведет к произвольному расширению полномочий территориальных налоговых органов, ошибочно. Рассматривая административное дело, суд первой инстанции обоснованно исходил из того, что оспариваемое положение не может быть истолковано как изменяющее или отменяющее действие каких-

либо норм Кодекса. В нем не имеется предписаний о правах и обязанностях персонально не определенного 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.

Кодекс не предусматривает закрытый перечень способов оценки размера необоснованной налоговой выгоды в целях доначисления налогов и сборов по результатам выездных и камеральных налоговых проверок и не содержит запрета на использование методов, установленных главой 14<sup>3</sup> Кодекса, в целях определения ее размера.

Ссылка ООО «Минводы-Кровля» на противоречие обжалуемого решения определению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 11 апреля 2016 г. № 308-КГ15-16651 безосновательна. В указанном определении отсутствует вывод суда о том, что при определении размера необоснованной налоговой выгоды территориальные налоговые органы ограничены в применении методов налогового контроля.

Представленное административным истцом в обоснование доводов о незаконности решения суда филологическое исследование содержания абзаца двенадцатого Письма не опровергает вывод суда первой инстанции об отсутствии правовых оснований для признания этого абзаца недействующим.

Привлечение судом к участию в деле Федеральной налоговой службы в качестве административного ответчика, а не заинтересованного лица не влечет отмену обжалуемого судебного акта, поскольку не привело к принятию неправильного решения.

Установив, что оспариваемое положение представляет собой разъяснение, фактически не имеющее нормативного содержания и не выходящее за рамки адекватной интерпретации положений налогового законодательства, не противоречит законодательству Российской Федерации, в том числе пунктам 2, 3 статьи 105<sup>3</sup>, пункту 1 статьи 105<sup>17</sup> Кодекса, положениям Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ, суд правильно отказал в удовлетворении административного иска.

Пунктом 2 части 5 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, введенной Федеральным законом от 15 февраля 2016 г. № 18-ФЗ, закреплено, что по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый акт полностью или в части не обладает нормативными свойствами и соответствует содержанию разъясняемых им нормативных положений.

Вместе с тем нельзя признать обоснованным вывод суда первой инстанции о том, что абзац двенадцатый Письма не содержит предписаний, адресованных территориальным налоговым органам, которые в нем не упоминаются. Отсутствие упоминания данных органов в оспариваемом абзаце само по себе не свидетельствует о нераспространении содержащегося в нем

разъяснения на территориальные налоговые органы, поскольку оно подлежит толкованию во взаимосвязи с другими положениями Письма. Из системного анализа Письма следует, что оно в оспариваемой части имеет прямое отношение к территориальным налоговым органам при проведении ими выездных и камеральных проверок.

При таких обстоятельствах решение суда подлежит изменению: вывод суда о том, что абзац двенадцатый Письма не адресован территориальным налоговым органам, следует исключить из мотивировочной части решения.

Другие доводы, приведенные в апелляционной жалобе, не влияют на правильность вывода суда о законности Письма в оспариваемой части и не влекут отмену или изменение в остальной части судебного решения, которое вынесено с соблюдением норм процессуального права и при правильном применении норм материального права.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Верховного Суда Российской Федерации от 1 февраля 2016 г. изменить, исключив из мотивировочной части решения вывод суда о том, что абзац двенадцатый 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» не адресован территориальным налоговым органам.

В остальной части решение Верховного Суда Российской Федерации от 1 февраля 2016 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля» – без удовлетворения.

Председательствующий

  
Г.В. Манохина

Члены коллегии

  
В.Ю. Зайцев

  
Е.В. Горчакова