



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ19-296

## РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

10 июня 2019 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе  
судьи Верховного Суда  
Российской Федерации  
при секретаре  
с участием прокурора

Иваненко Ю.Г.  
Сибиле Г.В.  
Степановой Л.Е.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению индивидуального предпринимателя Зурначяна Романа Юрьевича о признании частично недействующим абзаца седьмого письма Федеральной налоговой службы от 16 октября 2015 г. № СД-4-3/18072,

### установил:

Федеральной налоговой службой (далее также – ФНС России) 16 октября 2015 г. издано письмо № СД-4-3/18072 по вопросам применения налога на добавленную стоимость в связи с изменениями законодательства о налогах и сборах, вступившими в силу с 1 января 2015 г. (далее – Письмо).

Разъясняя отдельные положения Налогового кодекса Российской Федерации, ФНС России в абзаце седьмом Письма указала:

«При этом для сбора максимально полной доказательственной базы, направленной на установление наличия или отсутствия фактов получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, налоговые органы проводят мероприятия налогового контроля в соответствии со статьями 86, 90, 92, 93<sup>1</sup>, 95, 96, 97 Кодекса в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки, по результатам которых могут быть выявлены обстоятельства, имеющие существенное значение для принятия обоснованного решения по результатам камеральной налоговой проверки».

Индивидуальный предприниматель Зурначян Р.Ю. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании не действующим абзаца седьмого Письма в части слов «в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки», ссылаясь на то, что Письмо обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно пункту 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации, противоречит части 3 статьи 55 Конституции Российской Федерации. Своё требование административный истец мотивировал тем, что Письмо нарушает его права и законные интересы как индивидуального предпринимателя, поскольку оспариваемый абзац Письма фактически расширяет субъективный состав лиц, территории и помещения которых могут быть подвергнуты осмотру, что представляет собой не предусмотренное федеральным законом ограничение свободы экономической деятельности указанных лиц. Наделяя должностных лиц налоговых органов правом осматривать территории и помещения лиц, в отношении которых не проводится налоговая проверка, Письмо фактически возлагает на данных лиц корреспондирующую этому праву обязанность подчиняться таким действиям должностных лиц.

В письменных возражениях ФНС России и Министерство финансов Российской Федерации указали, что Письмо не обладает нормативными свойствами, носит информационно-разъяснительный характер; содержащиеся в нём разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений налогового законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений; Письмо издано в пределах предоставленных ФНС России полномочий и в соответствии с действующим законодательством, не нарушает прав и законных интересов административного истца.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве выразило мнение, что Письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений.

Зурначян Р.Ю. и его представитель Михайлик В.Г. в судебное заседание, о времени и месте которого извещены надлежащим образом, не явились.

Представители ФНС России Денисаев М.А., Талыбов И.Р., представитель Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П. административный иск не признали.

Обсудив доводы административного истца индивидуального предпринимателя Зурначяна Р.Ю., возражения представителей Федеральной налоговой службы Денисаева М.А., Талыбова И.Р., представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., проверив наличие у оспариваемого акта нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации

Степановой Л.Е., полагавшей необходимым удовлетворить заявленное требование, Верховный Суд Российской Федерации находит административное исковое заявление подлежащим удовлетворению.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчётов) и разъяснять порядок их заполнения.

Согласно абзацу первому пункта 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение), ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

С целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности ФНС России имеет право давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесённым к установленной сфере деятельности (подпункт 6.3 Положения).

Письмо издано ФНС России при реализации полномочий, установленных законом и Положением, официально не опубликовано, для исполнения в налоговые органы не направлялось. Оно адресовано некоммерческому партнёрству «Совет промышленных предприятий вторичной цветной металлургии» и является ответом на его обращения (л.д. 69, 70).

Являясь актом казуального толкования, оно, как следует из представленных административным истцом материалов (л.д. 16–21), не опровергнутых административным ответчиком, в силу принципа ведомственной субординации опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц территориальных органов ФНС России, приобрело, по сути, обязательный характер в отношениях налоговых органов с неопределённым кругом лиц.

Такой вывод подтверждается содержанием постановления должностного лица межрайонной инспекции ФНС России № 1 по Республике Тыва

от 29 августа 2018 г. № 19 и решения по жалобе руководителя Управления ФНС России по Республике Тыва от 26 сентября 2018 г. № 02-10/07439.

Указанные в оспариваемом акте статьи 86, 90, 92, 93<sup>1</sup>, 95, 96, 97 Налогового кодекса Российской Федерации о мероприятиях налогового контроля применяются налоговыми органами в истолковании, изложенным ФНС России в разъяснениях, данных в абзаце седьмом Письма.

В частности, эти разъяснения допускают проведение налоговыми органами такого мероприятия налогового контроля, предусмотренного пунктом 1 статьи 92 Кодекса, как осмотр территорий, помещений не только лица, в отношении которого проводится налоговая проверка (выездная либо камеральная), но и в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки.

Подобное разъяснение не соответствует действительному смыслу пункта 1 статьи 92 Кодекса, который предусматривает проведение названного мероприятия налогового контроля исключительно в отношении проверяемого налогоплательщика.

Так, обозначенной нормой Кодекса установлено, что должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку либо камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в случаях, предусмотренных пунктами 8 и 8<sup>1</sup> статьи 88 этого кодекса, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Не соответствующее Кодексу расширение круга лиц, в отношении которых может быть проведено отмеченное мероприятие налогового контроля, не может быть оправдано и указанием в абзаце седьмом Письма на цель мероприятия – сбор максимально полной доказательственной базы, направленной на установление наличия или отсутствия фактов получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, так как ссылка административного ответчика на данное обстоятельство не основана на законе.

Статьей 31 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено право налоговых органов проводить налоговые проверки в порядке, установленном этим кодексом (подпункт 2 пункта 1); в порядке, предусмотренном статьей 92 Кодекса, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (подпункт 6 пункта 1).

Аналогичные положения содержатся в пунктах 3, 3<sup>1</sup> статьи 7 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Налоговый контроль согласно абзацу второму пункта 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учёта и отчётности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных данным Кодексом.

Приведённые нормы, на которые в обоснование своих возражений указывает ФНС России, также не предусматривают право налогового органа на осмотр территорий или помещений контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки в случаях, когда такие территории и помещения не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения.

Исходя из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 92 и подпунктов 2, 6 пункта 1 статьи 31, пункта 1 статьи 82 Кодекса следует сделать вывод, что при проведении выездной или камеральной налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика допускается осмотр тех территорий и помещений, которые используются таким лицом для извлечения дохода (прибыли) либо связаны с содержанием объектов налогообложения.

Вопреки доводам административного ответчика не может быть дано расширительное толкование пункта 1 статьи 92 Кодекса на основании пункта 2 этой же статьи, который, в свою очередь, регулирует только отношения, связанные с осмотром документов и предметов, в том числе при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра, и не определяет случаи, порядок и основания осмотра территорий и помещений, то есть иных объектов обследования.

В силу пункта 1 статьи 93<sup>1</sup> Налогового кодекса Российской Федерации должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). При возникновении у налоговых органов обоснованной необходимости получения документов относительно конкретной сделки вне рамок проведения налоговых проверок, пунктом 2 статьи 93<sup>1</sup> Кодекса предусмотрено право инспекции истребовать эти документы у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами об этой сделке.

Названные положения определяют такое самостоятельное мероприятие налогового контроля, как истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, плательщике страховых взносов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках. Предусмотренное ими право налоговых органов истребовать у контрагента или у иных лиц документы (информацию), касающиеся деятельности проверяемого

налогоплательщика, не распространяется на основание и порядок осмотра территорий и помещений, указанные в статье 92 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, анализ абзаца седьмого Письма позволяет сделать вывод, что сформулированные в нём разъяснения относительно осмотра территорий и помещений устанавливают не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации полномочия налоговых органов в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки, они фактически через правоприменительную деятельность налоговых органов оказывают общерегулирующее воздействие на налоговые правоотношения, которые выходят за рамки адекватного истолкования (интерпретации) пункта 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с его статьями 31 и 82 и влекут изменение правового регулирования.

С учётом того, что абзац седьмой Письма не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, в силу пункта 1 части 5 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации он подлежит признанию не действующим со дня его принятия в той мере, в какой данный абзац в системе действующего правового регулирования допускает проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля посредством осмотра помещений и территорий в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения.

В соответствии с частью 1 статьи 111 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации стороне, в пользу которой состоялось решение суда, суд присуждает с другой стороны все понесённые по делу судебные расходы.

При подаче административного искового заявления административным истцом уплачена государственная пошлина в размере 300 (трёхсот) рублей согласно платёжному поручению от 25 марта 2019 г. № 83. Указанные судебные расходы подлежат взысканию с административного ответчика в пользу административного истца.

Руководствуясь статьями 111, 175–180, 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

**решил:**

административное исковое заявление индивидуального предпринимателя Журначяна Романа Юрьевича удовлетворить.

Признать не действующим со дня принятия абзац седьмой письма Федеральной налоговой службы от 16 октября 2015 г. № СД-4-3/18072 в той мере, в какой данный абзац в системе действующего правового регулирования допускает проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля посредством осмотра помещений и территорий в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения.

Взыскать с Федеральной налоговой службы в пользу индивидуального предпринимателя Зурначяна Романа Юрьевича расходы на уплату государственной пошлины в размере 300 (трёхсот) рублей.

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



Ю.Г. Иваненко