



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ19-333

## А П Е Л Л Я Ц И О Н Н О Е   О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

27 августа 2019 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего  
членов коллегии

Манохиной Г.В.,  
Меркулова В.П.,  
Вавилычевой Т.Ю.

при секретаре

Шолгиной Н.И.

с участием прокурора

Масаловой Л.Ф.

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

по апелляционной жалобе Федеральной налоговой службы на решение Верховного Суда Российской Федерации от 10 июня 2019 г., которым административное исковое заявление удовлетворено.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Манохиной Г.В., объяснения относительно доводов апелляционной жалобы представителей Федеральной налоговой службы Матвиенко А.А., Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Масаловой Л.Ф., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной,

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

## установила:

16 октября 2015 г. Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) издала 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 также – 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 названного 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».

Письмо официально не публиковалось, для исполнения в налоговые органы не направлялось; адресовано некоммерческому партнёрству «Совет промышленных предприятий вторичной цветной металлургии» и является ответом на его обращения (л.д. 69, 70).

Индивидуальный предприниматель Зурначян Р.Ю. обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском с заявлением 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; устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила. Нарушение своих прав связывает с тем, что оспариваемое положение 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. Надеясь 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. На разъяснения, содержащиеся в Письме, сослался руководитель Управления ФНС России по Республике Тыва от 26 сентября 2018 г. № 02-10/07439, отказав на его основании в удовлетворении жалобы Зурначяна Р.Ю. на постановление должностного лица межрайонной инспекции

ФНС России № 1 по Республике Тыва от 29 августа 2018 г. № 19 о проведении осмотра занимаемых индивидуальным предпринимателем Зурначяном Р.Ю. территорий, помещений осуществления им финансово - хозяйственной деятельности в связи с проведением мероприятий налогового контроля в отношении другого налогоплательщика.

Представители ФНС России и Министерства финансов Российской Федерации в суде первой инстанции возражали против удовлетворения административного искового заявления. Ссылались на то, что Письмо издано в пределах предоставленных ФНС России полномочий и в соответствии с действующим законодательством, не нарушает прав и законных интересов административного истца. Кроме того, это письмо не обладает нормативными свойствами, носит информационно-разъяснительный характер, а содержащиеся в нём разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений налогового законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих правоотношений.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве на административное исковое заявление исходило из того, что Письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 10 июня 2019 г. административное исковое заявление индивидуального предпринимателя Зурначяна Р.Ю. удовлетворено. Абзац седьмой письма ФНС России от 16 октября 2015 г. № СД-4-3/18072 признан не действующим со дня 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.

Не согласившись с таким решением, ФНС России в апелляционной жалобе просит его отменить и принять по административному делу новое решение об отказе в удовлетворении требования административного истца. Свою позицию административный ответчик мотивирует тем, что Письмо носит разъяснительный характер, не обладает нормативными свойствами, содержит соответствующие ссылки на закон, подлежащий применению при проведении осмотра, и не предписывает налоговым органам осуществлять осмотр тех помещений и территорий контрагентов и третьих лиц, которые проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода не используются; содержащееся в оспариваемом (в части) Письме разъяснение не выходит за рамки адекватного истолкования положений налогового законодательства и не влечёт изменение правового регулирования; сведений о нарушении прав, свобод и законных интересов административного истца изданием Письма не имеется.

Представитель Министерства юстиции Российской Федерации в судебное заседание Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации

не явился, в письменном отзыве поддержал позицию по данному делу, изложенную суду первой инстанции, просил рассмотреть апелляционную жалобу без участия представителя данного министерства.

Зурначян Р.Ю. и его представитель Михайлик В.Г. в судебное заседание Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации не явились, о времени и месте судебного разбирательства извещены в установленном законом порядке.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для её удовлетворения не находит.

Согласно статье 217<sup>1</sup> Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации административные дела об оспаривании актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами (далее также – акты, обладающие нормативными свойствами), рассматриваются и разрешаются судом в порядке, установленном главой 21 данного кодекса, с особенностями, определёнными этой статьёй (часть 1).

При рассмотрении административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд выясняет: нарушены ли права, свободы и законные интересы административного истца или лиц, в интересах которых подано административное исковое заявление; обладает ли оспариваемый акт нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределённого круга лиц; соответствуют ли положения оспариваемого акта действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений (часть 3).

По результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый акт полностью или в части 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 (пункт 1 части 5).

Рассматривая и разрешая данное дело, суд выполнил требования вышеприведённых законоположений.

В силу подпункта 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 Положению о Федеральной налоговой службе, утверждённому постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г.

№ 506 (далее – Положение), данная служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

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 пункта 6 Положения).

С учётом изложенного суд первой инстанции пришёл к правильному выводу о том, что Письмо издано ФНС России при реализации полномочий, установленных законом и Положением.

То обстоятельство, что являясь актом казуального толкования, данное Письмо в силу принципа ведомственной субординации опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц территориальных органов ФНС России, приобрело, по сути, обязательный характер в отношении налоговых органов с неопределённым кругом лиц, нашло своё подтверждение в суде первой инстанции на основании материалов, представленных административным истцом (л.д. 16–21) по вопросу вынесения постановления от 29 августа 2018 г. № 19 о проведении осмотра занимаемых им территорий, помещений в рамках проведения мероприятий налогового контроля в отношении его контрагента.

Содержание имеющейся в материалах дела копии решения руководителя Управления ФНС России по Республике Тыва от 26 сентября 2018 г. № 02-10/07439, принятого им по жалобе Зурначяна Р.Ю., подтверждает, что статьи 86, 90, 92, 93<sup>1</sup>, 95 – 97 Налогового кодекса Российской Федерации о мероприятиях налогового контроля применяются налоговыми органами в истолковании, изложенном 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 названного 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, и в тех случаях, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения.

Статьёй 31 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено право налоговых органов проводить налоговые проверки в порядке, установленном этим кодексом (подпункт 2 пункта 1); в порядке, предусмотренном статьёй 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 поименованного кодекса 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.

Статья 92 этого же кодекса определяет, что должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку либо камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в определённых законом случаях в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (пункт 1). Осмотр документов и предметов в случаях, не предусмотренных пунктом 1 этой статьи, допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведённых действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра (пункт 2).

Принимая решение об удовлетворении административного искового заявления, суд правильно исходил из того, что разъяснение, содержащееся в абзаце седьмом Письма, в части, допускающей 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, не соответствует действительному смыслу пункта 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации, который предусматривает проведение названного мероприятия налогового контроля исключительно в отношении проверяемого налогоплательщика. Оспоренное же разъяснение фактически расширяет круг лиц, в отношении которых может быть проведено обозначенное выше мероприятие налогового контроля, что влечёт изменение правового регулирования соответствующих налоговых отношений.

Приведённое выше законоположение устанавливает право должностного лица налогового органа, производящего 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 Налогового кодекса Российской Федерации, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Приводя в решении подробный правовой анализ, суд правильно исходил из того, что из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 92 и подпунктов 2, 6 пункта 1 статьи 31, пункта 1 статьи 82 названного кодекса следует, что при проведении выездной или камеральной налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика допускается осмотр лишь тех территорий и помещений, которые используются таким лицом для извлечения дохода (прибыли) либо связаны с содержанием объектов налогообложения. 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, приведённые выше законоположения не предусматривают. В связи с этим расширительное толкование в оспоренном абзаце Письма пункта 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектного состава лиц, в отношении которых могут проводиться указанные в данной норме мероприятия налогового контроля, не соответствует закону.

На основании изложенного правомерен вывод суда о том, что содержание абзаца седьмого Письма в части сформулированного в нём разъяснения относительно осмотра территорий и помещений устанавливает не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации полномочия налоговых органов в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки. Эти разъяснения через правоприменительную деятельность налоговых органов оказывают общерегулирующее воздействие на налоговые правоотношения, 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.

Поскольку реализация оспоренного разъяснения на практике в рассматриваемой сфере налоговых правоотношений фактически вводит дополнительные не предусмотренные законом обязанности в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки по предоставлению для осмотра занимаемых им территорий, помещений (в том числе и для административного истца), ссылка в апелляционной жалобе на отсутствие данных о нарушении его прав, несостоятельна.

Доводы административного ответчика (изложенные и в апелляционной жалобе) о том, что оспоренное разъяснение было обусловлено целью мероприятия – сбором максимально полной доказательственной базы, направленной на установление наличия или отсутствия фактов получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, судом проверялись и правильно были признаны несостоятельными, как не основанные на законе.

Указания в апелляционной жалобе на пункт 2 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации не свидетельствуют о незаконности обжалованного решения, поскольку данная правовая норма не может

обусловливать расширительное толкование пункта 1 этой же статьи, так как регулирует отношения, связанные исключительно с осмотром документов и предметов, в том числе при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра, и не затрагивает случаи, порядок и основания осмотра территорий и помещений, то есть иных объектов обследования.

Ссылки в апелляционной жалобе на судебные постановления, принятые судами различных инстанций по конкретным делам в сфере налоговых правоотношений, не могут свидетельствовать о незаконности обжалованного решения суда, которым в порядке абстрактного нормоконтроля были проверены оспоренные разъяснения на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу.

Установив, что абзац седьмой Письма в части 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, суд первой инстанции, руководствуясь пунктом 1 части 5 статьи 217 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, правомерно признал его частично недействующим, удовлетворив административное исковое заявление индивидуального предпринимателя Зурначяна Р.Ю.

Обжалуемое судебное решение вынесено с соблюдением норм процессуального права и при правильном применении норм материального права. Предусмотренных статьёй 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены или изменения решения в апелляционном порядке не имеется.

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

**определила:**

решение Верховного Суда Российской Федерации от 10 июня 2019 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу Федеральной налоговой службы – без удовлетворения.

Председательствующий

  
Г.В. Манохина

Члены коллегии

  
В.П. Меркулов

  
Т.Ю. Вавилычева