



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ19-774

## РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

10 декабря 2019 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе  
судьи Верховного Суда

Российской Федерации Иваненко Ю.Г.

при секретаре Сибиле Г.В.

с участием прокурора Степановой Л.Е.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению открытого акционерного общества «Нефтяная компания «Янпур» о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 29 декабря 2017 г. № 03-06-05-01/89037 «О налоге на добычу полезных ископаемых»,

### установил:

Министерством финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) 29 декабря 2017 г. издано письмо № 03-06-05-01/89037 в связи с обращением Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) по вопросу исчисления налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти с учётом показателя, характеризующего особенности добычи нефти  $D_m$  (далее – Письмо).

Разъясняя отдельные положения Налогового кодекса Российской Федерации и поддерживая позицию ФНС России, Минфин России в Письме, в частности, указал:

«Согласно подпункту 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) при налогообложении налогом на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) ставка НДПИ умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ( $K_{ц}$ ), и полученное произведение уменьшается на величину показателя  $D_m$ , характеризующего особенности добычи нефти. Таким образом, использованное

в описании формулы расчёта ставки НДС на нефть слово «уменьшается» означает знак минус.

Величина показателя  $D_m$  определяется в порядке, установленном статьёй 342<sup>5</sup> Кодекса. В соответствии с пунктом 1 статьи 342<sup>5</sup> Кодекса показатель, характеризующий особенности добычи нефти ( $D_m$ ), рассчитывается по формуле:  $D_m = K_{ндпи} \times K_{ц} \times (1 - K_{в} \times K_{з} \times K_{д} \times K_{дв} \times K_{кан}) - K_{к}$ , где  $K_{к}$  на период с 1 января по 31 декабря 2017 года включительно устанавливается равным 306.

Таким образом, в случае, если коэффициенты  $K_{в}$ ,  $K_{з}$ ,  $K_{д}$ ,  $K_{дв}$  и  $K_{кан}$  в расчёте по указанной формуле равны 1, значение показателя  $D_m$  в 2017 году равно минус 306.

При этом положений о том, что если при расчёте показателя  $D_m$  его величина оказывается меньше 0, то его величина принимает значение 0, либо принимает положительное значение, Кодексом не установлено.

Учитывая, что предусмотренное подпунктом 9 пункта 2 статьи 342 Кодекса уменьшение произведения ставки НДС и коэффициента  $K_{ц}$  производится путём вычитания, то с учётом общих правил математики отрицательное значение показателя  $D_m$  принимает положительное значение, увеличивающее установленную подпунктом 9 пункта 2 статьи 342 Кодекса ставку НДС.

В связи с этим и принимая во внимание необходимость единообразного применения всеми налогоплательщиками НДС механизма увеличения суммы НДС, заложенного в формуле расчёта показателя  $D_m$ , полагаем правомерным увеличение ставки НДС на величину отрицательного показателя  $D_m$ , в случае когда коэффициенты  $K_{в}$ ,  $K_{з}$ ,  $K_{д}$ ,  $K_{дв}$  и  $K_{кан}$  в формуле его расчёта равны 1.

Данный подход был заложен при разработке Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», которым с 1 января 2017 г. в формулу расчёта показателя  $D_m$  добавлен показатель  $K_{к}$ , предусматривающий увеличение ставки НДС».

Открытое акционерное общество «Нефтяная компания «Янгпур» (далее – Общество), осуществляющее деятельность, связанную с добычей, переработкой и реализацией нефтепродуктов, обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим Письма, ссылаясь на то, что оно 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 пунктам 5 и 7 статьи 3, подпункту 9 пункта 2 статьи 342, статьям 342<sup>2</sup>, 342<sup>5</sup> Налогового кодекса Российской Федерации. Своё требование административный истец мотивирует тем, что положения Письма выходят за рамки адекватного истолкования норм налогового законодательства, устанавливают новые нормы, обязательные к применению налоговыми органами, влекут изменение правового регулирования

налоговых правоотношений и нарушают его права и законные интересы как налогоплательщика, налагая на него дополнительную налоговую нагрузку. По его мнению, трансформированная в Письме формулировка императивной нормы подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации изменила её суть, существенно нарушив установленный порядок определения налоговой ставки. Общество считает, что показатель  $D_m$  ни при каких обстоятельствах не должен повышать базовую ставку налога, увеличенную на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ( $K_{\omega}$ ), а может только снижать налоговую нагрузку, однако Минфин России в Письме допускает увеличение налоговой ставки при отрицательном показателе  $D_m$ .

В письменном возражении Минфин России указал, что разъяснения, содержащиеся в Письме, не выходят за рамки адекватного истолкования положений налогового законодательства, приведённое в нём значение математических выражений формулы расчёта ставки налога НДС<sup>5</sup> соответствует нормам подпункта 9 пункта 2 статьи 342, пункту 1 статьи 342<sup>5</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

ФНС России в письменных возражениях указала, что содержащиеся в Письме разъяснения Минфина России соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и сложившейся правоприменительной практике.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее также – Минюст России) в письменных объяснениях выразило позицию, что разъяснения, данные в оспариваемом письме, введены в качестве общеобязательных правил, распространяющихся на неопределённый круг лиц и рассчитанных на неоднократное применение, не соответствуют действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающих согласно их буквальному толкованию итоговое уменьшение налоговой ставки при исчислении налога.

В судебном заседании представитель административного истца Кузнецов А.В. поддержал заявленное требование.

Представитель Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П., представители Федеральной налоговой службы Матвиенко А.А., Водовозов А.А. не признали административный иск.

Заинтересованное лицо Министерство юстиции Российской Федерации письменно заявило о рассмотрении административного дела в отсутствие своего представителя.

Выслушав объяснения представителя административного истца Кузнецова А.В., возражения представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., представителей Федеральной налоговой службы Матвиенко А.А., Водовозова А.А., 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 отказать в удовлетворении административного иска, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Исходя из положений пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 1 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утверждённого 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 издаёт 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 34<sup>2</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой он 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 (пункт 1).

Минфин России координирует и контролирует деятельность находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка, Федеральной таможенной службы и Федерального казначейства (пункт 2 Положения).

Реализуя предоставленные законом полномочия и отвечая на запрос ФНС России, Минфин России дал разъяснения в форме Письма, оспариваемого административным истцом.

Данные разъяснения ФНС России направлены для сведения и использования в работе налоговых органов в приложении к письму от 12 января 2018 г. № СД-4-3/269@, а также размещены на официальном сайте указанной службы в сети «Интернет» ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)).

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217<sup>1</sup> Кодекса по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, содержащего разъяснения законодательства и 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.

Между тем подобного основания по настоящему делу не имеется.

Оспариваемое письмо содержит разъяснения по вопросу исчисления налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти с учётом

показателя, характеризующего особенности добычи нефти  $D_m$ , основанные на отдельных положениях Налогового кодекса Российской Федерации, а именно: подпункте 9 пункта 1 статьи 342, статье 342<sup>5</sup>. Указанные разъяснения даны в связи с внесением в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации изменений Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Пунктом 41 статьи 2 названного федерального закона в формулу расчёта показателя  $D_m$  внесено изменение в виде вычитания из формулы  $D_m = K_{ндпн} \times K_{ц} \times (1 - K_{в} \times K_{з} \times K_{д} \times K_{дв} \times K_{кан})$  коэффициента  $K_k$ , а также установлены фиксированные значения данного коэффициента: 306 на период с 1 января по 31 декабря 2017 г. включительно, 357 – на период с 1 января по 31 декабря 2018 г. включительно, 428 – на период с 1 января по 31 декабря 2019 г. включительно, 0 – с 1 января 2020 г.

Изложенные в Письме разъяснения не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведённые в Письме конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Доводы административного истца, поддержанные Минюстом России, о том, что оспариваемое письмо не соответствует действительному смыслу подпункта 9 пункта 2 статьи 342, статье 342<sup>5</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, лишены правовых оснований.

Письмо содержит разъяснения относительно действующей на день его издания редакции подпункта 9 пункта 2 статьи 342, статьи 342<sup>5</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с подпунктом 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ), если иное не установлено пунктами 1 и (или) 2<sup>1</sup> этой статьи, налогообложение производится по налоговой ставке 766 рублей (на период с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно), 857 рублей (на период с 1 января по 31 декабря 2016 г. включительно), 919 рублей (на период с 1 января 2017 г.) за 1 тонну добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ( $K_{ц}$ ). Полученное произведение уменьшается на величину показателя  $D_m$ , характеризующего особенности добычи нефти. Величина показателя  $D_m$  определяется в порядке, установленном статьёй 342<sup>5</sup> поименованного кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 342<sup>5</sup> Кодекса (в редакции Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ) показатель, характеризующий особенности добычи нефти ( $D_m$ ), рассчитывается по следующей формуле:

$$D_m = K_{ндпн} \times K_{ц} \times (1 - K_{в} \times K_{з} \times K_{д} \times K_{дв} \times K_{кан}) - K_k,$$

где  $K_{\text{ндпи}}$  равно 530 – с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно, 559 – на период с 1 января 2016 г.;

$K_{\text{ц}}$  – коэффициент, который определяется в порядке, установленном пунктом 3 статьи 342 Кодекса;

$K_{\text{д}}$  и  $K_{\text{дв}}$  – коэффициенты, которые определяются в соответствии со статьёй 342<sup>2</sup> Кодекса;

$K_{\text{в}}$ ,  $K_{\text{з}}$  и  $K_{\text{кан}}$  – коэффициенты, которые определяются в порядке, установленном соответственно пунктами 2, 3 и 4 этой статьи;

$K_{\text{к}}$  устанавливается равным 306 на период с 1 января по 31 декабря 2017 г. включительно, 357 – на период с 1 января по 31 декабря 2018 г. включительно, 428 – на период с 1 января по 31 декабря 2019 г. включительно, 0 – с 1 января 2020 г.

Следовательно, налоговая ставка для конкретного налогоплательщика определяется расчётным методом с использованием взаимосвязанных математических формул, предусмотренных подпунктом 9 пункта 2 статьи 342, пунктом 1 статьи 342<sup>5</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, в которых, кроме прочего, используются значения коэффициентов, полученных в соответствии с правилами их определения по пункту 3 статьи 342, статье 342<sup>2</sup>, пунктам 2, 3 и 4 статьи 342<sup>5</sup> данного кодекса.

Коэффициент  $D_{\text{м}}$  является одним из элементов расчётной формулы ставки налога на добычу полезных ископаемых, который по результатам предусмотренных в формуле его определения таких арифметических действий, как умножение и вычитание, как следует из объяснений лиц, участвующих в деле, и представленных ими письменных материалов, может иметь в конкретных случаях не только положительное, но и отрицательное значение.

В последнем случае описанная в подпункте 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации конечная формула и применяемые при исчислении налога правила математики допускают в расчётах использование отрицательных чисел.

Так, применительно к расчёту налоговой ставки на период с 1 января 2017 г., если значение произведения  $(919 \times K_{\text{ц}})$  уменьшается на значение показателя  $D_{\text{м}}$  (-306), то есть  $919 \times K_{\text{ц}} - (-306)$ , показатель  $D_{\text{м}}$  принимает положительное значение, увеличивающее ставку НДС.

Иной порядок определения ставки налога и показателя  $D_{\text{м}}$ , участвующего при её определении, Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрен, при этом налоговое законодательство, включая положения статей 342, 342<sup>5</sup> Кодекса, не содержат ограничений в применении отрицательного значения показателя  $D_{\text{м}}$  или указания на применение нулевого значения в случае получения отрицательного значения этого показателя.

Оспариваемое Письмо не изменяет предусмотренного федеральным законодателем порядка расчёта налоговой ставки, его положения адекватно разъясняют конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации в соответствии с их смысловым содержанием.

Подобные правила расчёта налоговой ставки сохранены федеральным

законодателем в действующей в настоящее время редакции подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации применительно к добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной (за исключением нефти, добытой на участках недр, в отношении которой в течение всего налогового периода исчисляется налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья), в том числе при внесении изменений в порядок определения величины показателя  $D_m$ , который рассчитывается с большим количеством используемых коэффициентов.

В целом, дав разъяснения, Минфин России в Письме не изменил и не дополнил законодательство о налогах и сборах, поэтому содержание оспариваемого акта, вопреки доводам административного истца и Минюста России, не устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

В связи с этим доводы административного истца о нарушении Письмом его прав как налогоплательщика несостоятельны.

Лишены фактических и юридических оснований утверждения административного истца о том, что Письмо не соответствует действительному смыслу пунктам 5 и 7 статьи 3, статье 342<sup>2</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, так как оспариваемый акт не содержит разъяснений относительно указанных нормативных положений, а следовательно, не может исказить их смысл.

Доводы Минюста России являются неправильными, так как основаны на ограничительном толковании подпункта 9 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации, содержащего описание одной из частей расчёта налоговой ставки, применяемой в системном единстве с иными положениями названного кодекса.

Формально оспаривая Письмо, административный истец фактически выражает несогласие с правовым регулированием, установленным подпунктом 9 пункта 2 статьи 342, пунктом 1 статьи 342<sup>5</sup> Налогового кодекса Российской Федерации для различных периодов налогообложения, вместе с тем проверка данных норм налогового законодательства не относится к полномочиям Верховного Суда Российской Федерации.

С учётом изложенных обстоятельств административный иск не подлежит удовлетворению.

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

**решил:**

в удовлетворении административного искового заявления открытого акционерного общества «Нефтяная компания «Янгпур» о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации

от 29 декабря 2017 г. № 03-06-05-01/89037 «О налоге на добычу полезных ископаемых» отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда  
Российской Федерации



Ю.Г. Иваненко