

# Топ-6 налоговых споров 2023 года

04.04.2024

СТАТЬИ

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

*В сфере налогового права 2023 год выдался богатым на знаковые судебные решения по ряду спорных вопросов. При этом некоторые тренды могут оставаться незамеченными в связи с тем, что до суда доходят не все вопросы — достаточно большая часть проблем сейчас разрешается на досудебном этапе. В данной статье описаны дела, вошедшие в шорт-лист номинации «Налоговый спор года». Все они завершились в пользу налогоплательщиков. Эксперты CASE by Legal Insight оценили их влияние на налоговую практику в целом.*

## ОЧЕРЕДНОСТЬ ПОГАШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ТРЕБОВАНИЙ В ДЕЛАХ О БАНКРОТСТВЕ

Дело о конституционной очередности налогообложения

ООО «Аванд Капитал»

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ ОТ 29.06.2023 № 310-ЭС19-11382 (2) ПО ДЕЛУ № А09-15885/2017

Ответ на вопрос об очередности погашения налога на прибыль, возникающего в результате продажи имущества банкрота, долгое время был неоднозначен. Большинство судов исходили из того, что погашение налога на прибыль в качестве текущего, т. е. в приоритетном порядке, не отвечает целям

конкурсного производства, направленным на получение максимальной выгоды от реализации имущества банкрота и соразмерное удовлетворение требований кредиторов.

Верховный Суд РФ при рассмотрении кассационной жалобы обратился с запросом в Конституционный Суд РФ с целью установить конституционность налогообложения при реализации имущества банкрота и норм Закона о банкротстве, формально признающих возникающий налог на прибыль в качестве текущего.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 31.05.2023 No 28-П установил, что требования налогового органа о взыскании налога на прибыль, возникающего в результате продажи имущества банкрота, подлежат включению в третью очередь реестра требований кредиторов, при этом не разъяснив порядок такого включения.

Верховный Суд РФ, применяя разъяснения Конституционного Суда РФ на практике, уточнил порядок установления вышеуказанных требований налогового органа в процедуре банкротства. Так, ВС РФ отметил, что после проведения торгов и получения выручки конкурсный управляющий самостоятельно:

- исчисляет сумму подлежащего уплате налога на прибыль;
- представляет в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию;
- на основании налоговой декларации вносит в реестр запись об установлении требования уполномоченного органа.

## Комментарии экспертов The CASE by Legal Insight

### Андрей Соломяный

До законодательного урегулирования вопросов, связанных с очередностью удовлетворения требования об уплате налога на прибыль при реализации имущества банкрота, необходимо руководствоваться указанными разъяснениями Верховного Суда РФ, по сути закрепляющими временное нормативное регулирование в целях устранения правовой

неопределенности.

## **Екатерина Макеева**

Решение Конституционного Суда РФ унифицировало практику правоприменения в «пользу бюджета». Тем не менее, решение является логичным и сам по себе факт унификации следует рассматривать как позитивное для практики явление.

## **Алексей Станкевич**

Своим определением ВС РФ устранил коллизию между нормами НК РФ и Закона о банкротстве, определив временный порядок удовлетворения налога на прибыль при реализации имущества банкрота.

Дело о рентном коэффициенте

ЗАО «Косьвинский камень»

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ ОТ 14.08.2023 № 309-ЭС23-17431 ПО ДЕЛУ № А60-42662/2022

В 2021 г. в НК РФ введен рентный коэффициент, с учетом которого рассчитывается НДС.

Применительно к золотоплатиновому концентрату налоговый орган установил значение коэффициента в размере 3,5. Налогоплательщик настаивал на том, что для концентратов, содержащих золото, коэффициент должен быть установлен в размере 1.

Суды трех инстанций поддержали налоговый орган. Суды ссылались на тот факт, что средневзвешенное содержание золота в добываемом компанией концентрате является незначительным (менее 1%).

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, Верховный Суд РФ указал, что дифференциация условий

налогообложения тех или иных налогоплательщиков НДС является прерогативой законодателя, а не правоприменительных органов. НК РФ установлено, что к концентратам и иным полупродуктам применяется коэффициент 1, каких-либо ограничений в зависимости от доли содержания золота, серебра или иных драгоценных металлов в добытом полезном ископаемом не предусмотрено.

ВС РФ также отметил, что целью такого регулирования является обеспечение справедливого (соразмерного) налогообложения тех видов деятельности, которые характеризуются более высокой доходностью. При этом примененный Инспекцией подход не учитывает специфику соответствующих участков недр и месторождений, где добываемое сырье содержит относительно меньшее количество золота, и может препятствовать осуществлению деятельности как таковой.

## **Комментарии экспертов The CASE by Legal Insight**

### **Андрей Соломяный**

Кейс является практикообразующим в сфере налогообложения НДС. С момента введения рентного коэффициента правоприменительная практика по концентратам, содержащим золото и другие драгметаллы, складывалась негативно для недропользователей, что даже привело к остановке работы ряда предприятий. Теперь ВС РФ внес определенность в этот вопрос. Кроме того, изменение ВС РФ коэффициента в деле «Косьвинского камня» позволяет налогоплательщикам, ранее применявшим повышенный коэффициент, обратиться за возвратом излишне уплаченного налога.

### **Алексей Станкевич**

Выводы ВС РФ будут полезны для всех предприятий, осуществляющих деятельность по добыче драгметаллов.

### **Ольга Кирюшина**

Всегда, когда речь идет о налогообложении высокодоходных отраслей, можно говорить о зоне повышенного внимания со стороны налоговых органов и иных регуляторов. И потому всегда, когда удастся снять неопределенность в такого рода вопросах, за этим стоит колоссальный труд экспертов.

#### **ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, НЕ ПРЕДУСМОТРЕННОЙ СОГЛАШЕНИЕМ ОЭЗ**

Дело о вспомогательной деятельности

АО «Лазерные Системы»

ПОСТАНОВЛЕНИЕ АРБИТРАЖНОГО СУДА СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА РФ ОТ 09.03.2023 ПО ДЕЛУ No А56-17106/2022

Компания являлась резидентом ОЭЗ. Резидентство давало право на применение ставки 0% по налогу на прибыль организаций.

При этом компания вела хозяйственную деятельность за пределами ОЭЗ: арендовала склад, оплачивала транспортные услуги, хранение, получала иные доходы. Раздельный учет компанией не велся, поэтому налоговый орган счел льготную ставку 0% неприменимой.

Суд поддержал налогоплательщика, так как частичное осуществление хозяйственной деятельности за пределами ОЭЗ имело место из-за отсутствия на территории ОЭЗ складских помещений. В частности, продажа транспортного средства была связана с переоснащением автопарка, который использовался только для ведения деятельности в статусе резидента ОЭЗ. Суды указали, что предметом соглашения являлось осуществление техниквнедренческой деятельности, для осуществления которой компания вправе заключать различные договоры, направленные как на достижение целей соглашения напрямую (хранение, аренда и т. д.), так и опосредованно (реализация транспортных средств в связи с переоснащением).

Андрей Соломяный

Если операции носят вспомогательный характер, имеют неразрывную связь с деятельностью компании в ОЭЗ, то недопустимо отказывать налогоплательщику в применении льготы. Данное дело расширяет спектр возможностей для участников льготных режимов, которые могут исполнять соглашения по льготным режимам без высокой степени формализма. Это будет способствовать достижению целей создания ОЭЗ.

Алексей Станкевич

Актуальность кейса обусловлена характером режима особой экономической зоны. Суды указали, что решающее значение при получении льготных ставок является непосредственная связь деятельности субъекта с ОЭЗ. Спор формирует практику в относительно новом сегменте регулирования, касающемся ОЭЗ.

Ольга Кирюшина

Это очень важное для практики дело, потому что дает возможность резидентам ОЭЗ вести свою деятельность в более определенных условиях. Остается, конечно, оценочная категория «вспомогательной деятельности», но думаю, что практика определит и этот момент со временем.

Дело о методике подсчета убытков бюджета

Дело «Леспрома»

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУДЕБНОЙ КОЛЛЕГИИ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ СПОРАМ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ ОТ 14.08.2023 № 301-ЭС22-27936(1,2) ПО ДЕЛУ № А29-8156/2017

В данном деле о банкротстве должник был привлечен к налоговой ответственности за искусственное уменьшение налоговой базы и получение необоснованной налоговой выгоды в виде создания условий для применения упрощенной УСН. Полагая, что несостоятельность должника наступила в связи с действиями контролирующих его лиц, конкурсный управляющий и налоговый орган обратились с заявлениями о привлечении их к субсидиарной ответственности вместе с подконтрольной компанией, через которую реализовывалась налоговая схема.

Суды трех инстанций согласились с необходимостью привлечения ответчиков к субсидиарной ответственности, посчитав, что объективное банкротство должника наступило в результате совершения контролирующими лицами действий по занижению налоговой базы. При этом, разрешая вопрос о размере субсидиарной ответственности, суды отклонили доводы ответчиков о необходимости учета переплаты по начисленным за тот же период налогам на стороне подконтрольной компании.

Верховный Суд РФ заключил, что при определении размера реально причиненного бюджету имущественного вреда необходимо было учесть уплаченные подконтрольной компанией налоги с перераспределенной налоговой базы так, как если бы она уплачивала налоги в бюджет за должника, которому эта налоговая база вменена по результатам проверки. Без учета соответствующих обстоятельств выводы судов о размере субсидиарной ответственности преждевременны.

## Комментарии экспертов The CASE by Legal Insight

### Андрей Соломяный

Позитивная сторона данного кейса связана с тем, что Верховный Суд РФ позволил контролирующим органам ссылаться на переплату и на отсутствие вреда, причиненного их

действиями, в случае, если часть уплаченных группой компаний налогов не учтена при налоговой реконструкции.

## Екатерина Макеева

Верховным судом рассмотрен вопрос о соотношении налоговых обязательств и гражданско-правовой (субсидиарной) видов ответственности. В случае, когда НДС подлежит зачету, основания для субсидиарной ответственности могут не возникнуть.

### ПРЕДЕЛЫ ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВЫХ УБЫТКОВ С КОНТРОЛИРУЮЩЕГО ЛИЦА

Дело о налоговых убытках от преступления

Дело Макарова А. В.

РЕШЕНИЕ БАСМАННОГО РАЙОННОГО СУДА ОТ 04.10.2023 ПО ДЕЛУ № 02-1710/2023 (02-6439/2022)

Приговором Басманного районного суда гражданин признан виновным в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов). Установлено, что гражданин, являясь генеральным директором компании, в нарушение норм налогового законодательства РФ включил в налоговые декларации за 2–4 квартал 2014 г. заведомо ложные сведения, что привело к неполной уплате НДС и налога на прибыль.

На основании указанного приговора прокурор и налоговый орган обратились в суд с исковым заявлением к гражданину о возмещении ущерба, причиненного преступлением, в размере более 43,6 млн руб.

Суд пришел к выводу, что привлечение гражданина к уголовной ответственности само по себе не порождает его обязанность по уплате налогов за компанию. Привлечение физического лица к гражданско-правовой ответственности за вред, причиненный публично-правовому образованию в



размере подлежащих зачислению в его бюджет налогов организации-налогоплательщика, возникший в результате уголовно-противоправных действий этого физического лица, возможно лишь при исчерпании либо отсутствии правовых оснований для применения предусмотренных законодательством механизмов удовлетворения налоговых требований за счет самой организации или лиц, привлекаемых к ответственности по ее долгам в предусмотренном законом порядке.

Поскольку не представлено доказательств того, что возможность взыскания недоимки по налогам с компании была утрачена в результате действий ответчика, суд отказал в удовлетворении иска.

В дальнейшем в рамках процедуры банкротства к субсидиарной ответственности привлечено иное лицо. В удовлетворении исковых требований к гражданину отказано в полном объеме.

## Комментарии экспертов The CASE by Legal Insight

### Андрей Соломяный

Спор находится на стыке гражданского и налогового права, что обуславливает сложность правоприменения. В данном случае суд пришел к справедливому выводу об отсутствии возможности взыскания убытков за неуплату налогов компанией с бывшего руководителя в любое время только на основании приговора по уголовному делу — перед этим должны быть исчерпаны все механизмы взыскания с самой компании.

### Алексей Станкевич

В данном деле юристам удалось утвердить позицию о том, что само по себе привлечение к уголовной ответственности руководителя компании за уклонение от уплаты налогов не означает обоснованность требований о взыскании убытков, причиненных преступлением.

### Дело о налоговых разрывах

Не дошедшие до суда кейсы также демонстрируют формирующиеся актуальные тренды в налоговых спорах. Так, например, в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган выявил разрыв НДС. Компания была определена в качестве выгодоприобретателя данного разрыва через цепочку контрагентов.

Суть взаимоотношений заключалась в следующем. Компания по контракту на облицовочные работы закупала определенный материал у специализированной организации, утвержденной проектно-сметным архитектурным решением. В свою очередь, поставщик заключал контракты с ИП, находящимися на УСН, а в период проведения проверки находился в процедуре банкротства.

Спорные контрагенты в своей работе не всегда проверяли своих контрагентов на добросовестность, что привело к возникновению разрывов по НДС. Несмотря на это, по результатам работы по сбору доказательственной базы, разработки тактики сопровождения и подготовки правовой позиции, компании удалось подтвердить добросовестность при выборе контрагентов, а также реальность выполнения хозяйственных операций.

### ***Комментарий Оксаны Афанасьевой, партнера GRATA International***

Клиент обратился к нам с запросом об оказании правовой помощи при подготовке возражения на акт выездной налоговой проверки (далее — ВНП) с доначислением налогов на 150 млн рублей, а также пени и штрафы. Особенность данного кейса заключалась в том, что в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган выявил разрыв НДС, а наш клиент был назначен выгодоприобретателем данного разрыва через цепочку контрагентов.

Значимость кейса заключается в укреплении практики снижения налоговых доначислений в

рамках ВМП при сборе доказательств, подтверждающих добросовестность при выборе контрагентов и реальность хозяйственных операций в правоприменительной практике по НДС.

Основная сложность данного проекта состояла в отсутствии нормативной базы по определению понятий «сложные разрывы», «выгодоприобретатель сложных разрывов» при несформированном источнике НДС в системе АСК НДС, а также отсутствие правового регулирования данных вопросов. Мы смогли доказать, что каждый участник хозяйственного оборота самостоятельно несет ответственность за уплату налогов по своим обязательствам.

## **Комментарии экспертов The CASE by Legal Insight**

### **Екатерина Макеева**

Судом рассмотрена та же тема, что и в деле «Леспрома», о необходимости учета реально причиненного бюджету имущественного вреда с учетом перераспределенной налоговой базы, как если бы налог уплачивался за должника.

### **Андрей Соломяный**

Кейс демонстрирует, что вопрос проявления коммерческой осмотрительности при выборе контрагента остается краеугольным камнем при рассмотрении споров по ст. 54.1 НК РФ. Значимость данного кейса — в укреплении практики снижения налоговых доначислений в случае сбора убедительной доказательственной базы и выборе правильной стратегии ведения спора.

Обобщая кейсы, рассмотренные экспертами The CASE by Legal Insight, можно увидеть следующие тренды. Все чаще предметом рассмотрения судов является соотношение налогового законодательства с другими отраслями права: банкротного (дело ООО «Аванд Капитал», дело «Леспром»), гражданского (дело «Леспром»), законодательства об ОЭЗ (дело

АО «Лазерные системы»). Растет роль экономической составляющей в формировании доказательственной базы в спорах с налоговым органом. Продолжаются претензии налоговых органов о необоснованном применении налоговых льгот (дело АО «Лазерные системы»), этот тренд был и в 2022 г., вспомним дело «Воронежсинтезкаучук» из шорт-листа 2022 г. И, наконец, налоговая служба в последнее время активно участвует в процедурах банкротства компаний, поэтому банкротным юристам необходимо тщательно проверять расчет долгов компании-банкрота по налогам (дело «Леспрома»).



Андрей

Соломяный партнер, адвокат, Tax Compliance

СТАТЬИ

НАЛОГОВОЕ ПРАВО