Налоговые споры-2021

05.02.2022 СТАТЬИ НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Споры с налоговой службой всегда имеют большое значение для рынка и общества. Их количество из года в год уменьшается, а сложность повышается, суммы налоговых доначислений растут. Каждый налоговый спор позволяет бизнесу по новому взглянуть на существующие риски во избежание новых.

Одной из тенденций налоговых споров последних лет является взаимопроникновение коммерческих и налоговых отношений. ФНС стала одним из наиболее влиятельных органов, не просто выполняющим функции мытаря, но и влияющим на формирование бизнеса как

экосистемы. Недаром каждое интервью руководителя ФНС Даниила Егорова разбирается буквально на цитаты. Но большая власть — это и большая ответственность. Единственным возможным «контролёром для контролёра» в лице ФНС может выступать независимый квалифицированный суд.

Эксперты The CASE by Legal Insight при оценке судебной практики по налоговым спорам руководствовались не только предметом спора, но и доказательственной базой, размером доначислений и тем, как налогоплательщик подошел к обоснованию претензий. Однако самый главный критерий — влияние кейса на практику и возможность изменить правовую реальность.

Налоговые споры-2021

В последнее время становится трудно предугадать, каким образом будет разрешен налоговый спор и каковы шансы на победу. Поэтому каждое дело приобретает знаковый характер, независимо от исхода. Это настоящие бриллианты, которые были отшлифованы и отделены от типичных и серийных судебных дел. В данном материале мы поделимся основными позициями, на которые следует ориентироваться в 2022 году.

Кто ответит за «проблемных контрагентов» и каковы последствия?

В марте 2021 г. ФНС России опубликовало письмо, в котором обозначила основные критерии, при наличии которых налогоплательщики будут нести ответственность за «технические компании», а также подходы к налоговой реконструкции, распределению бремени доказывания, установлению наличия умысла и пр.

Схожие позиции нашли отражение и в судебной практике. Например, в **деле «Уралбройлер»** *(Определение СКЭС ВС РФ от 25.01.2021 по делу № А76-2493/2017)***.** ВС РФ рассмотрел дело в пользу налогового органа, установив два ключевых обстоятельства: ущерб бюджету от операций с «техническими компаниями» и участие в незаконной

налоговой схеме (часть денежных средств возвращалась налогоплательщику в виде беспроцентных займов).

В других судебных делах были закреплены позиции по налоговой реконструкции. В частности, в **деле «Фирма «Мэри»** (*Определение СКЭС ВС РФ от 19.05.2021 по делу № А76-46624/2019*) высшая судебная инстанция указала, что в учете расходов в полном объеме (без определения реальных налоговых обязательств) может быть отказано, если налогоплательщик сам создал налоговую схему или знал о ее наличии, за исключением случаев, когда налогоплательщик содействует устранению потерь казны. Например, раскрывает информацию о реальных исполнителях и параметрах реальных сделок, сформировавших облагаемые налогом доходы.

В **деле «Спецхимпром»** *(Определение СКЭС ВС РФ от 15.12.2021 по делу № А40-131167/2020)* ВС РФ занял сторону налогоплательщика и указал, что если налоговому органу известны реальный исполнитель и параметры сделок с ним, то необходимо проводить налоговую реконструкцию. В этом случае отказывать в учете расходов по НПО и вычетов по НДС следует только в той части, которая приходится на наценку, добавленную техническими компаниями.

На первый взгляд может показаться, что ситуация по спорам с «фирмами-однодневками» складывается в максимально негативном для налогоплательщиков ключе. Однако, наш опыт показывает, что при наличии правильной фактуры и качественной проработки правовой позиции можно добиться отмены решения налогового органа. В частности, есть и дела, в которых удалось отстоять позицию налогоплательщика и признать значительные суммы доначислений незаконными. Например, нашумевший спор компании **«Градиент Дистрибьюция»** (*Решение Арбитражного суда Московской области от 02.12.2021 по делу № А41-88016/2019.*), недавно попавший в поле зрения Интерфакса, а также некоторые другие (*Решение Арбитражного суда Московской области от 02.12.2021 по делу № А41-88016/2019*). Надеемся, такие кейсы будут поддержаны вышестоящими инстанциями и восприняты судами при рассмотрении аналогичных дел.

Расширение возможностей налогоплательщиков по компенсации налоговых убытков за счет виновных лиц

В письмах ФНС России ориентирует налогоплательщиков на самостоятельное взыскание доначислений с третьих лиц, виновных в возникновении налоговых претензий (*пункт 18 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ 4-7/3060@*). Практика 2021 г. показала, что такого рода иски все чаще получают правовую защиту в суде.

В **деле «Кучуксульфат vs Kapok Investments Limited»** *(Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.12.2021 по делу № А03-10399/2020)* истец (налоговый агент) взыскал с иностранной организации не удержанную сумму налога у источника. В данном кейсе налог не был удержан изначально из-за представления иностранной организацией налоговому агенту недостоверных сведений, подтверждающих возможность применения пониженной налоговой ставки.

Положительный для истца результат также был достигнут в **деле «Таймырская топливная компания vs Таймырстрой»** *(Определение СКЭС ВС РФ от 09.09.2021 по делу № А33-3832/2019).* ВС РФ в своем Определении указал, что налоговые доначисления могут быть взысканы

налогоплательщиком с неблагонадежного контрагента, который предоставил недостоверные сведения, например, о наличии собственных ресурсов или исполнении договора лично. Однако это не распространяется на ситуации, когда действия контрагента и налогоплательщика носят согласованный характер и направлены на получение экономической выгоды от неуплаты налогов. При таких обстоятельствах в возмещении убытков может быть отказано.

Развитие судебной практики по взысканию «налоговых убытков» указывает на необходимость использования различных гражданско-правовых инструментов для предотвращения негативных налоговых последствий. Нужно оценивать возможность включения в договоры налоговых оговорок, а при возникновении убытков анализировать перспективы обращения в суд.

Наступит ли конец затягиванию налоговых проверок?

Многие компании в настоящее время сталкиваются с многочисленными нарушениями процессуальных сроков налоговыми органами, а именно сроков проведения налоговых проверок, вручения решений и актов, рассмотрения апелляционных жалоб и пр. Налогоплательщики ссылаются на данные нарушения в рамках обжалования результатов налоговых проверок, а также при оспаривании процедур принудительного взыскания, однако не многим удается добиться положительного результата.

Одно из дел такой категории попало в поле зрения ВС РФ. В **деле Неринга** (*Определение СКЭС ВС РФ от 05.07.2021 по делу № А21-10479/2019)* ВС РФ сделал вывод, что сам по себе факт нарушения сроков проведения проверки (иных процессуальных сроков, предшествующих выставлению налоговым органом требования) не влияет на возможность взыскать налоги. Доводы налогоплательщика в указанной части могут получить оценку только тогда, когда нарушения настолько существенны, что приводят к истечению максимального двухлетнего срока на взыскание.

Данная позиция, по нашему мнению, существенно ограничивает возможности налогоплательщиков бороться с «избыточным применением мер налогового контроля». Рассматривать в позитивном ключе будут только самые «запущенные» случаи, в рамках которых необходимо будет доказать, что отсутствовала объективная необходимость затягивать соответствующие процедуры.

Правовая определенность и защита правомерных ожиданий налогоплательщиков

В 2021 году бизнес сильнее ощутил недостаток правовой определенности налогового регулирования. Возникает все больше случаев, когда последствия неточностей и ошибок нормотворческой деятельности влияют на бизнес. В **деле «Татнефти»** *(Определение ВС РФ от 12.10.2021 по делу № А40-68620/2020)* изменение механизма исчисления акцизов задним числом было признано правомерным, несмотря на ухудшение положения налогоплательщика и ссылки на правила о действии закона во времени. Судом было указано, что для налогоплательщика ошибочность введенного в начале года порядка должна была быть очевидна. При этом ошибки в регулировании были оперативно устранены (по прошествии нескольких месяцев), поэтому обновленное регулирование применяется с обратной силой.

Подобный подход стал более неблагоприятным в вопросе о признании смешения нефтепродуктов, когда один или несколько исходных компонентов не являются подакцизными товарами, — производством подакцизной продукции. Ранее Минфин России придерживался противоположного подхода, на что полагались многие налогоплательщики (*Письмо Минфина России от 04.10.2017 № 03-13-08/64636*). Однако в конце 2020 г. позиция была изменена: налоговые органы заставили бизнес уточнить старые периоды, а ВС РФ в 2021 г. признал правомерность новых разъяснений (*Апелляционное определение Апелляционной коллегии ВС РФ от 21.10.2021 № АПЛ21-367*).

Такие события заставляют бизнес более внимательно относится к толкованию налоговых норм и привлекать опытных налоговых специалистов для оценки потенциальных рисков.

Налог на имущество организаций: о разграничении движимого и недвижимого имущества

Прошло уже более двух лет с момента появления позиции ВС РФ (**дело Лесозавод 25 —** *Определение СКЭС ВС РФ от 12.07.2019 № А05-879/2018.)* о разграничении движимого и недвижимого имущества для целей применения преференции в виде освобождения от налогообложения движимого имущества. Однако правоприменение по данному вопросу до сих пор остается непоследовательным. С целью исправления текущего положения ВС РФ в 2021 г. рассмотрел несколько дел, посвященных данной тематике.

В **деле Юг-Новый Век** (*Определение СКЭС ВС РФ от 17.05.2021 по делу № А32-56709/2019*) ВС РФ признал распределительно-трансформаторную подстанцию (энергоустановку) движимым имуществом и еще раз обратил внимание на некорректные критерии разграничения (неразрывная связь с землей, невозможность раздела вещи в натуре без разрушения, наличие записи в ЕГРН и др.) и правильный подход (применение ОКОФ, принятие на учет в качестве отдельного инвентарного объекта, разные сроки полезного использования и др.).

К схожим правовым выводам в отношении установки для производства СО2, линии по производству и розливу безалкогольных напитков, системы обратного осмоса пришел ВС РФ в **деле «Минеральная вода «Ачалуки»** *(Определение СКЭС ВС РФ от 28.09.2021 по делу № А18-1531/2019)*(наблюдаем за тем, как дело пройдет второй круг рассмотрения).

Особого внимания также заслуживает **дело «Газпромнефть-Хантос»** *(Определение СКЭС ВС РФ от 13.12.2021 по делу № А40-95182/2020)*. Направляя данный кейс на новое рассмотрение, ВС РФ указал, что нижестоящие суды не оценили имеющие значение доводы налогоплательщика, в частности о возможности квалифицировать кустовую площадку как улучшение земельного участка, что исключает ее из объекта налогообложения.

Мы видим отдельные положительные примеры, внушающие сдержанный оптимизм (Дело ПАО «Фортум» направлено Арбитражным судом МО на новое рассмотрение в суд первой инстанции (*Постановление АС Московского округа от 03.12.2021 по делу № А40-244883/2018*), и надеемся на нормализацию практики по указанному вопросу. Но пока серьезных перемен не произошло, рекомендуем скрупулезно подходить к формированию правовой аргументации и внимательнее следить за развитием судебной практики.

Инвесторы под крылом ВС РФ

В качестве одной из позитивных для бизнеса тенденций 2021 г. может быть выделена защита ВС РФ прав инвесторов. В частности, в **деле «Северстали»** *(Определение СКЭС ВС РФ от 20.09.2021 по делу № А40-248146/2019)***.** ВС РФ рассматривал вопрос о периоде начала исчисления пятилетнего срока применения пониженной ставки налога на прибыль организаций. Данная льготная ставка установлена в отношении вновь создаваемых организаций-инвесторов, осуществивших капитальные вложения в основные средства. Налоговые органы и нижестоящие суды настаивали на том, что пятилетний срок подлежит исчислению с момента отражения затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», то есть до завершения строительства. В свою очередь ВС РФ поддержал налогоплательщика и согласился с тем, что для целей применения пониженной ставки налога значение должны иметь завершенные капитальные вложения, которые отражаются в бухгалтерском учете по окончании строительства (после отражения затрат на счете 01 «Основные средства»).

В **деле Воронежский синтетический каучук** (*Определение СКЭС ВС РФ от 24.11.2021 по делу № А14–65/2020*) рассматривался вопрос о необходимости определения льготной налоговой

ставки, исходя из соотношения стоимости всех основных средств (движимых и недвижимых), созданных при реализации инвестиционного проекта, и налоговой базы. Налоговый орган исходил только из стоимости основных средств, являющихся недвижимым имуществом, поскольку в соответствии с изменениями, внесенными 01.01.2013 в НК РФ, указанные объекты облагаются налогом, в то время как вновь созданные после названной даты объекты движимого имущества освобождаются от налогообложения. Данный подход был поддержан нижестоящими судами. ВС РФ встал на сторону налогоплательщика, указав, что на момент заключения договора соответствующие изменения не действовали и налогоплательщик мог рассчитывать на возможность реализации права на льготу с учетом стоимости всех основных средств. Вместе с тем было отмечено, что инвестор не вправе получить налоговую выгоду одновременно как за счет применения пониженной ставки налога, предусмотренной региональным законодательством, так и за счет изменений, внесенных на уровне федерального законодательства (соответственно, судам надлежит правильно рассчитать налоговую экономию).

Безусловно, не всегда инвесторам удается отстоять свои права. В отдельных случаях для достижения желаемого результата приходится пройти «тернистый» путь вплоть до ВС РФ. Однако мы верим, что при квалифицированном подходе и наличии обоснованных требований налогоплательщика с высокой вероятностью ждет успех.

Дело «Северстали» No A40-248146/2019

Алексей Голощапов, старший юрисконсульт АО «Северсталь Менеджмент»: «Нечеткость формулировок регионального закона о льготах дала возможность налоговому органу сдвинуть период применения льготы в те налоговые периоды, когда налогоплательщик еще не способен был получить выгоду от ее применения в связи с незавершенностью самого инвестиционного проекта. Нам пришлось распределять «процессуальные ресурсы» в нескольких направлениях:

- фактические обстоятельства утверждения инвестиционных проектов и появления региональных мер поддержки в 2007–2008 гг.;
- правильное толкование норм регионального закона в отношении суммовых и отраслевых критериев применения льготы;
- толкование норм закона с учетом положений ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ», правил ведения бухгалтерского учета и отражения капитальных вложений;
- убеждение в том, что применение льготы приводит к заведомой утрате налогоплательщиками возможности полноценного ее использования при реализации долгосрочных инвестиционных проектов (требующих значительного масштаба инвестиций и объемов строительства), превышающих срок действия самой льготы;
- добросовестность поведения инвестора и наличие правомерных разумных ожиданий в отношении применения льготы при реализации проекта;
- возможность потенциальных злоупотреблений при ином толковании закона, если достаточно лишь «капитализировать счет 08» при отсутствии завершенных и работающих инвестиций.

Михаил Бегунов, эксперт The CASE by Legal Insight: «Данное дело демонстрирует нацеленность ВС РФ на защиту инвесторов. Также очередной раз обращено внимание на значимость целей введения налоговых льгот для правоприменения. Такие подходы ВС РФ являются вкладом в формирование инвестиционной привлекательности России».

Дело «Неринга» No A21–10479/2019

Алексей Станкевич, эксперт The CASE by Legal Insight: «Дело является важным для рынка, поскольку касается исчисления сроков проведения налоговой проверки. Таким образом, позиция ВС РФ полезна в первую очередь налоговым органам, выполняющим эту функцию».

Анна Занина, эксперт The CASE by Legal Insight: «Вопрос в том, как нарушение сроков самими налоговиками влияет на их право взыскивать недоимку через суд. Суды предсказуемо защитили интересы бюджета. Позиция ВС показывает, что в любом случае стоит заявлять возражения по поводу нарушения сроков со стороны налогового органа, в некоторых случаях это может оказаться полезным для налогоплательщика».

Дело «Татнефти» No А40–68620/2020

Вадим Зарипов, заместитель главного редактора журнала «Налоговед»: «Верховный суд не рассмотрел само дело, зато в отказном определении изложил свою позицию на- столько развернуто, что она заслуживает дальнейшего осмысления и может повлиять на многие другие ситуации. Решение для налогоплательщиков негативное, но правовые позиции, сформированные судами в этом деле, чрезвычайно важны для всех».

Анна Занина, эксперт The CASE by Legal Insight: «Итоговое решение создает перекос в толковании правил в пользу налогового органа с учетом того, что бизнес ориентировался на официальный НПА Минэнерго. Впрочем, первый приказ просуществовал всего три месяца и касался только нефтяного сырья, поэтому вряд ли пересчет налогов в данной ситуации сильно ударил по карманам налогоплательщиков. Однако изложенный ВС подход впоследствии может быть применен в отношении и других бизнесов».

Дело «Спецхимпром» No А40–131167/2020

Павел Гейко, адвокат, представитель «Спецхимпрома»: «Во-первых, высшая судебная инстанция страны впервые указала на необходимость применения налоговой реконструкции по НДС. Во-вторых, принцип обеспечения всеобщности и равенства налогообложения получил дополнительное закрепление на практике. В-третьих, подход ВС

РФ к расчету налоговых обязательств применим к любым отраслям экономики. В-четвертых, данная ситуация демонстрирует необходимость более тщательного подхода к проверке контрагентов, даже в таких специфических «замкнутых» сферах, как поставка компонентов взрывчатых веществ. И наконец, пересмотр дела позволит обществу повторно обратить внимание суда на необоснованность выводов налоговых органов».

Алексей Абрамов, эксперт The CASE by Legal Insight: «Любой налоговый спор, дошедший до ВС РФ в последнее время, сам по себе является событием, особенно когда суд оказывается на стороне налогоплательщика. Налоговая реконструкция как правовое явление тесно связана с институтом добросовестности сторон в гражданских правоотношениях, поэтому лю- бой вектор его развития в налоговых правоотношениях является значимым как для налоговых правоотношений, так и в целом для развития права в России».

Михаил Бегунов, эксперт The CASE by Legal Insight: «ВС РФ делает шаг навстречу идее о недопустимости придания доначисленным налогам карательной функции».

Дело «Градиент Дистрибьюция» No А41–45560/2021

Михаил Бегунов, эксперт The CASE by Legal Insight: «Дела такой категории в основном рассматриваются в пользу бюджета и осложнены большим количеством фактических обстоятельств и доказательств. В данном деле были показаны как глубина проработки доказательств, так и необходимость использования выработанных ВС РФ подходов. Надеемся, указанный кейс послужит примером скрупулезного подхода к оценке такой категории споров для судов в рамках аналогичных дел».

Алексей Станкевич, эксперт The CASE by Legal Insight: «Дело влияет на формирование положительной судебной практики по защите интересов налогоплательщиков, так как сложилась отрицательная тенденция к отсутствию возможности защиты при необоснованных доначислениях».

Дело «Кучуксульфата» No А03–10399/2020

Анна Занина, эксперт The CASE by Legal Insight: «Позиция судов может стать важной для бизнеса с иностранными акционерами. Однако надо понимать, что дело закончилось на этапе окружной кассации, поэтому говорить о том, что это решение однозначно будет восприниматься и применяться судами других округов, пока рано».

Дело «Технопром» No А40–117032/21–15–819

Юлия Воронина, руководитель департамента правовой и корпоративной работы «Технопром»: «Между ООО «Технопром» (заказчиком) и ООО «СтандартПроект» (исполнителем) был заключен договор на выполнение работ (далее — договор подряда). Во время действия договора исполнитель уведомил нас о присвоении ему статуса участника Инновационного центра «Сколково» и об освобождении от обязанности налогоплательщика на основании ст. 145.1 НК РФ. Исполнителем было инициировано подписание дополнительного соглашения об уточнении раздела «Цена договора», в котором детально разъяснялось, что цена остается неизменной, но не включает НДС 20%. Мы не согласились с данной позицией и предложили указать, что цена договора уменьшается на сумму ранее включенной ставки НДС 20%.

Стороны не пришли к единому мнению, и исполнитель обратился в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о взыскании суммы задолженности с ООО «Технопром», мотивируя это тем, что изменение налогового статуса исполнителя не является основанием для изменения условий гражданско-правового договора о цене, а также тем, что статус участника «Сколково» позволяет не выделять НДС. Кроме того, ответчик не предусмотрел специальную оговорку, регулирующую условия по поводу цены и исключающую риск уменьшения стоимости при изменении налогового статуса исполнителя. Суд отказал исполнителю в исковых требованиях».

Алексей Станкевич, эксперт The CASE by Legal Insight: «Дело интересно, тем, что находится

на стыке частного и публичного права, а именно гражданского и налогового. Также первым стало дело, где спор касается прекращения уплаты НДС после определенного периода. Дело сможет послужить ориентиром для фактически схожих споров».

Михаил Бегунов — управляющий партнер, Tax Compliance

Андрей Соломяный — партнер, адвокат, Tax Compliance

Денис Кожевников — руководитель практики разрешения налоговых споров, Tax Compliance

СТАТЬИ НАЛОГОВОЕ ПРАВО