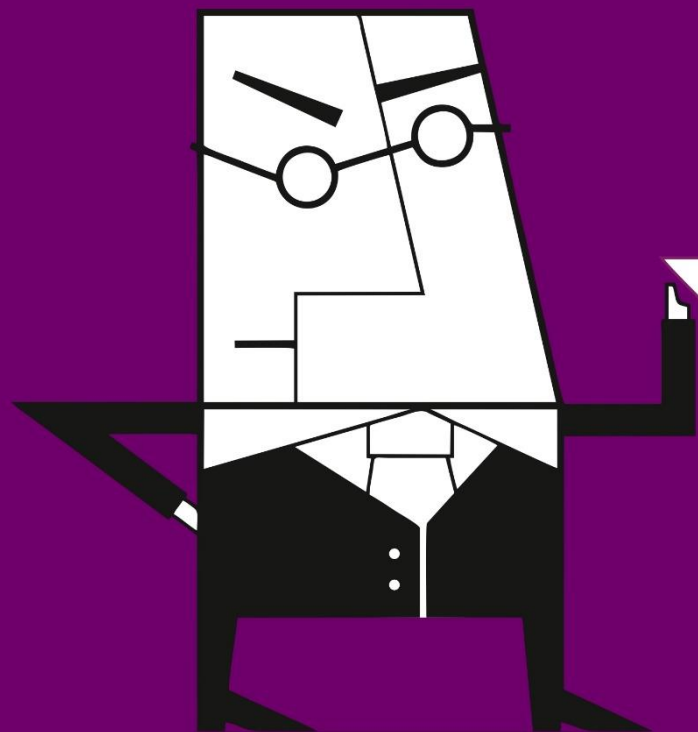




@PG_Tax

Telegram-канал о налогах
и налоговых спорах



π^g
pepeliaev group®

Практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам за 2021 год

Мария Никонова

к.ю.н., партнер, адвокат

2021

www.pgplaw.ru

Топ-9 налоговых споров 2021

01

Дела о налоговой реконструкции

Фирма Мэри
Спецхимпром

04

Дело о периоде исправления налоговой ошибки

Евроизол

07

Дело о нарушении сроков проверки

Неринга

02

Дела о т.н. «налоговых оговорках»

Фармамед,
Таймырская топливная
компания

05

Дело об уведомлениях о контролируемых сделкам

Вымпелком

08

Дело о привлечении бухгалтера к ответственности

Корецкая

03

Дела о контрагентах - банкротах

Молвест
Эльбруспойнт

06

Дела об инвестиционных льготах

Северсталь,
Воронежсинтезкаучук

09

Дела о разумных налогоплательщиках

Татнефть и Газпромнефть
Велес Трест

1 Определение СКЭС ВС РФ от 19 мая 2021 № 309-ЭС20-23981



Суды установили следующие обстоятельства:

- ❑ все логистические функции осуществлялись непосредственно сотрудниками налогоплательщика, а участие спорных контрагентов в организации доставки продукции отсутствовало;
- ❑ большая часть денежных средств в последующем обналичивалась через цепочку взаимозависимых лиц и возвращалась учредителю общества в форме передачи векселей;
- ❑ налогоплательщик организовал схему и действовал умышленно.

Положена ли реконструкция такому налогоплательщику?

по **НДС** – **нет**, т.к. нет источника в бюджете

по **налогу на прибыль** – **да**, реальность не опровергнута, расчетный способ

Фирма Мэри

оплата транспортных услуг в
размере 283 301 730 руб.

Технические
компании 1 звена

Технические
компании 2 звена

113 038 278 руб.
оплата водителям





Реконструкция возможна...

- ❑ выявление необоснованной налоговой выгоды может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом;
- ❑ такие же подходы применяются и в отношении ст. 54.1 НК РФ



... с учетом роли налогоплательщика в причинении потерь казне

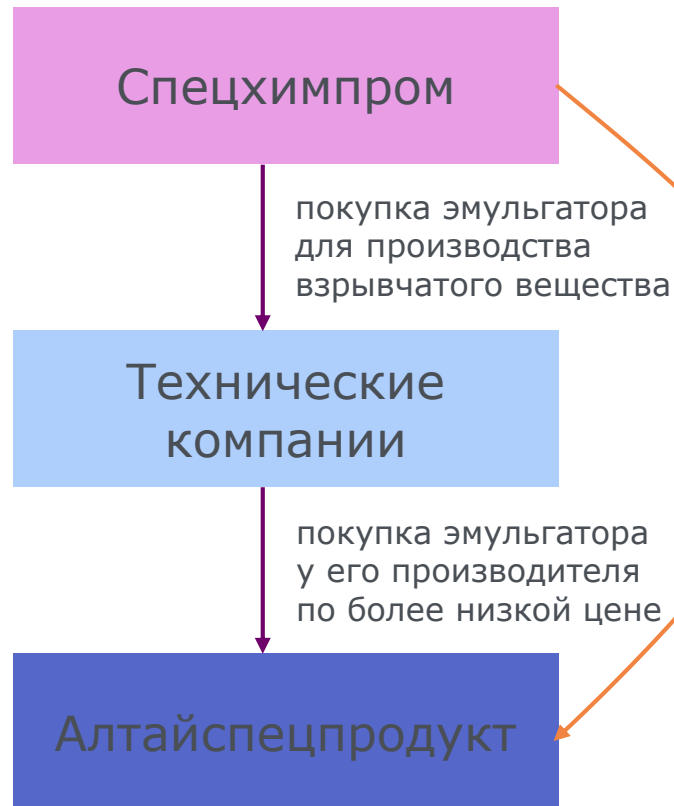
- ❑ налогоплательщик не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним – **расчетный способ**;
- ❑ налогоплательщик сам организовал формальный документооборот или знал об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как "техническую" компанию – расчетный способ не применим



Налогоплательщик, умышленно совершивший правонарушение, имеет право на реконструкцию,

если содействует устранению потерь казны - раскрывает сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, **осуществить его налогообложение** и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из "теневого" (не облагаемого налогами) оборота.

1 Определение ВС РФ от 16.11.2021 № 305-ЭС21-18005



вопрос о реконструкции исходя из размера денежных средств, полученных производителем эмульгатора?



Суды установили:

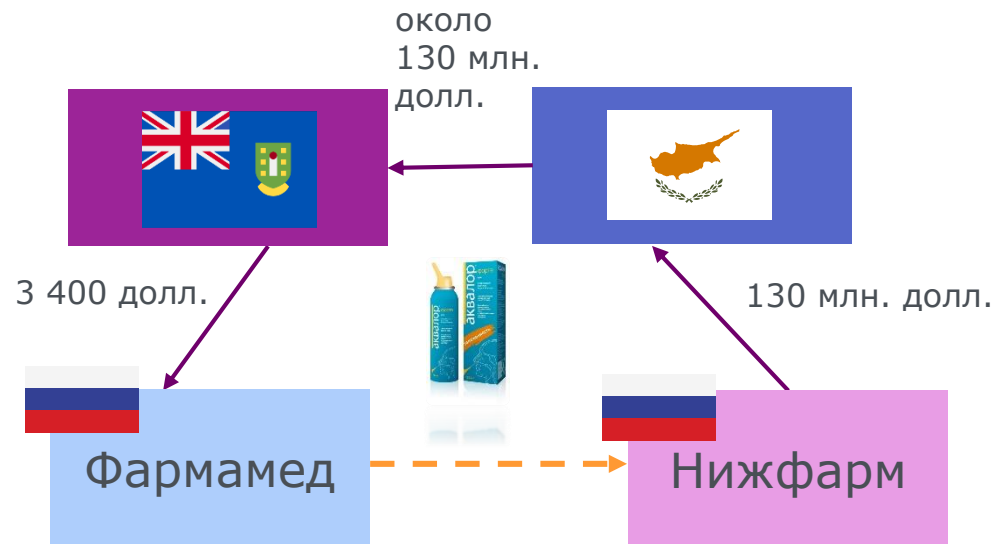
- ❑ налогоплательщик совершил умышленное правонарушение, специально введя спорных контрагентов для получения налоговой выгоды;
- ❑ ссылка на дело Фирмы Мэри и вывод, что реконструкция не положена, ведь налогоплательщик действовал умышленно и не предоставил документально обоснованный расчет налоговых обязательств



Определение о передаче дела в коллегиям ВС РФ – документы, на основании которых возможно произвести расчет расходов и налоговых вычетов по НДС, имеются в материалах налоговой проверки

2

Определение СКЭС
ВС от 13.04.2021
№ 305-ЭС20-20802



Оговорка о том, что
стоимость ТЗ свободна от
любых налогов



**ВС РФ посчитал сделку притворной в части
субъектного состава**

- ❑ действительным продавцом активов по данному договору выступало Фармамед;
- ❑ намерение сторон установить стоимость прав на регистрацию товарных знаков и всего бизнеса «Аквалор» свободной от любых налогов должно применяться в отношении реальных сторон сделки;
- ❑ притворность субъектного состава сделки не отменяет действительность ее условий, не противоречащих существу подлинных отношений сторон и требованиям закона.

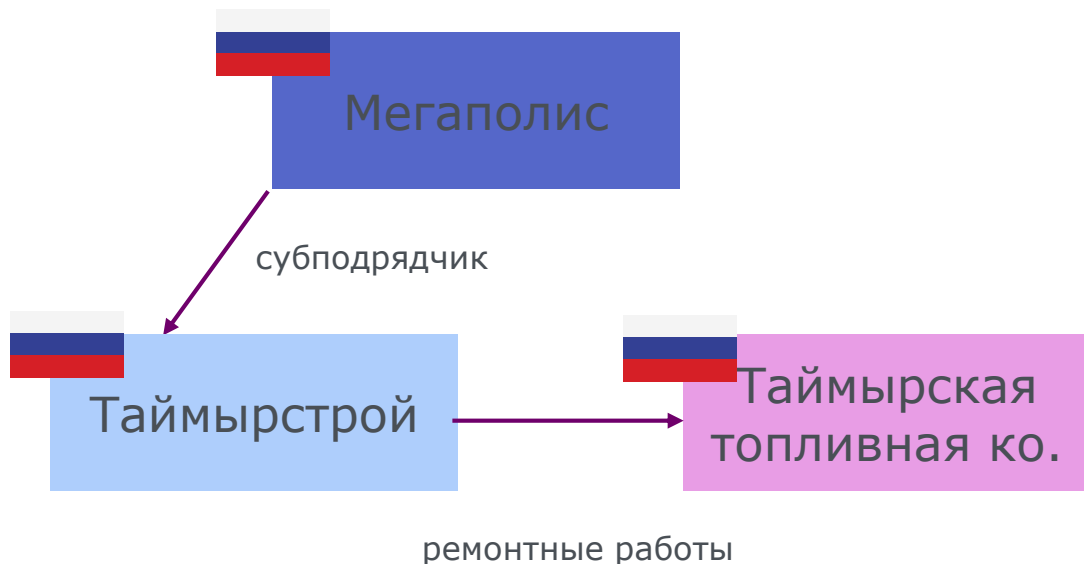
**дело направлено на новое рассмотрение в АС
г. Москвы**

2

Определение СКЭС
ВС от 09.09.2021
№ 302-ЭС21-5294



ВС РФ признал право контрагента на взыскание убытка даже в отсутствие т.н. «налоговой оговорки»

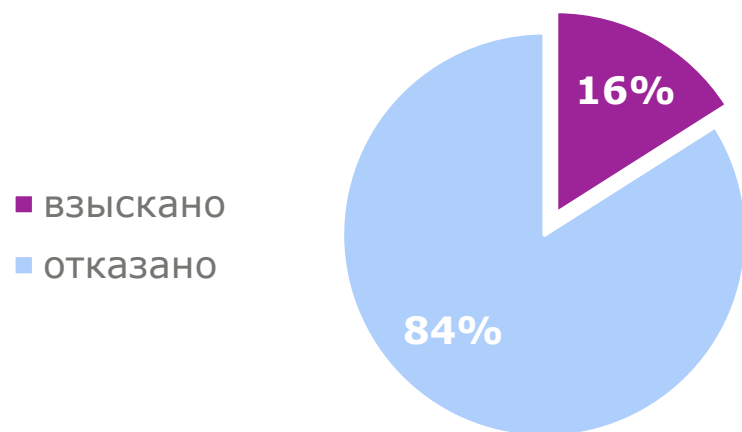


- ❑ суды трех инстанций посчитали, что ТТК не проявило должной осмотрительности при выборе контрагента, поэтому нет причинно-следственной связи между поведением контрагента и убытками ТТК;
- ❑ сторона должна действовать добросовестно при исполнении обязательства и после этого;
- ❑ на основании п. 1 ст. 393 ГК РФ должник обязан возместить кредитору убытки, причиненные неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства;
- ❑ возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы участника оборота, в том числе выразившемся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при надлежащем (добросовестном) исполнении обязательств другой стороной договора.



ВНП ТТК доначислен НДС (судом подтверждена законность решения налогового органа). ТТК обратилось в суд с взысканием убытков с Таймырстрой

Могут ли налоговые оговорки стать эффективным инструментом?



Текущая практика судов по налоговым оговоркам в части контрагентов в % (по данным Taxadvisor)

1

гражданско-правовые инструменты все чаще используются для защиты имущественных прав, нарушенных по налоговым причинам

2

«налоговые оговорки» применяются в M&A сделках (Фармамед), налоговыми агентами (Меткомбанк, Каучукасфальт), менее успешно по недобросовестным контрагентам

3

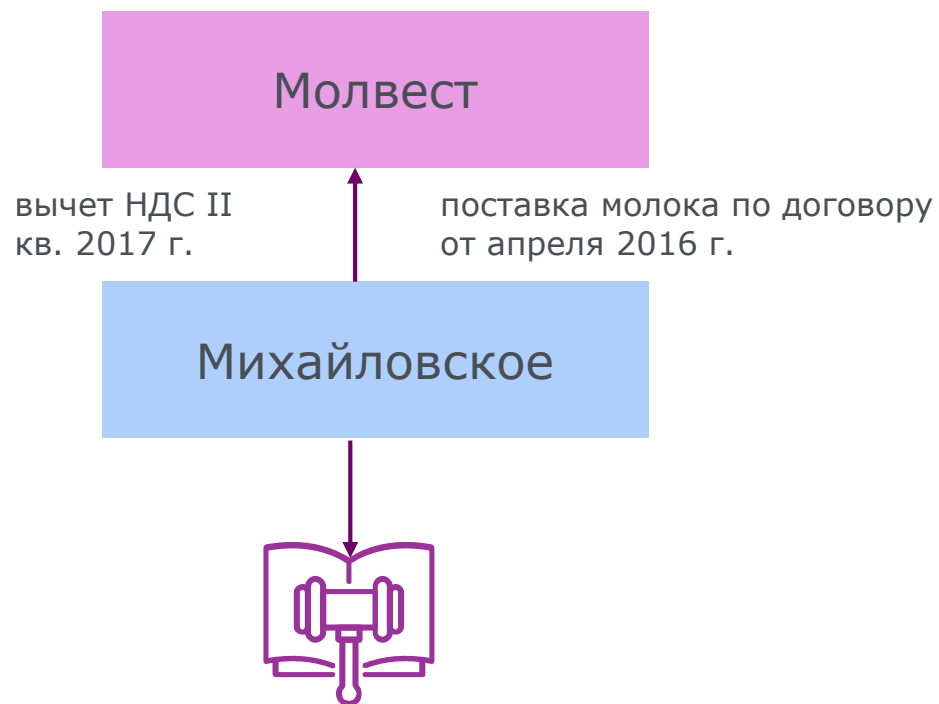
наличие или отсутствие «налоговой оговорки» не является единственным фактором решения о взыскании налога с контрагента

4

правильно сформулированные положения договора и «налоговой оговорки» повышают шансы на взыскание в споре с контрагентом

3

Определение ВС РФ
от 09.03.2021
№ 301-ЭС20-19679



февраль 2016 г. - признано несостоятельным (банкротом), открыто конкурсное производство



Суды подтвердили отсутствие у Молвест права на вычет НДС:

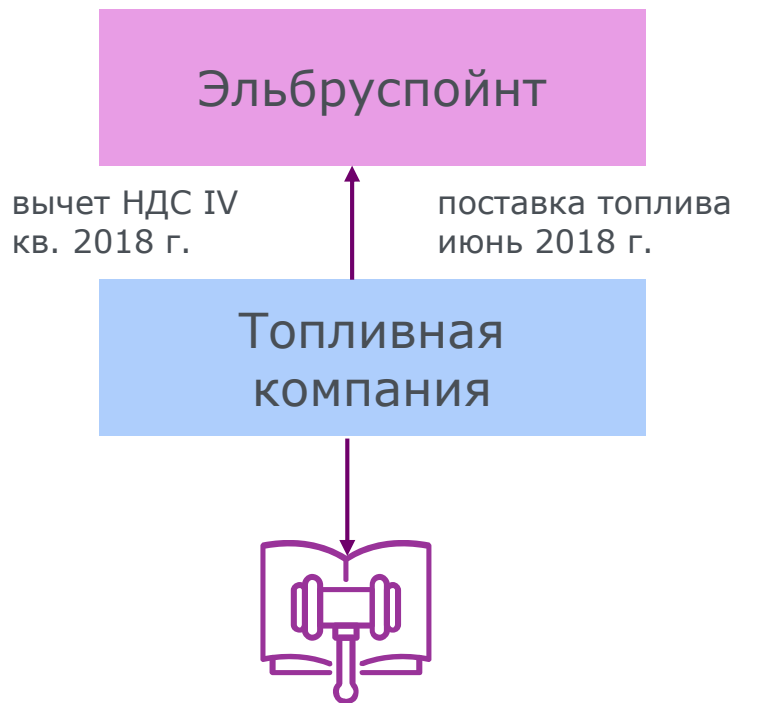
- общество было информировано о том, что товар приобретается им у банкрота, и при должной степени осмотрительности имело возможность из общедоступных источников получить сведения о финансовом положении контрагента;
- контрагент не заплатил выставленный им НДС.



ВС занимает сторону налогоплательщика

КС РФ сформировал позицию в Постановлении от 19.12.2019 № 41-П – отказ возможен, если покупателю заведомо известно, что НДС не мог быть уплачен (аффилированность, контроль), и с учетом поведения налогового органа

3 Определение ВС РФ от 13.05.2021 № 308-ЭС21-364



Суды апелляционной и кассационной инстанции заняли позицию налогового органа:

- ❑ поставщик не изготавливал нефтепродукты, а приобрел их у сторонних организаций для последующей продажи, в связи с чем позиция КС РФ неприменима;
- ❑ несмотря на то, что налог уплачен контрагентом в бюджет



ВС занимает сторону налогоплательщика

- ❑ для оценки правомерности применения налоговых вычетов не может иметь значения характер хозяйственной деятельности продавца (производство собственной продукции или коммерческая продажа товаров);
- ❑ с 01.01.2021 введено новое регулирование, но оно не имеет обратной силы

С 1.01.2021 подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ изменен

до 01.01.2021 г.	с 01.01.2021 г.
<p>2. В целях настоящей главы не признаются объектом налогообложения:</p> <p>15) операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами)</p>	<p>2. В целях настоящей главы не признаются объектом налогообложения:</p> <p>15) операции по реализации товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), в том числе товаров (работ, услуг), изготовленных и (или) приобретенных (выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности после признания должников в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами);</p>

Вместо выводов:

- после 01.01.2021 г. на любые отгрузки поставщик-банкрот не должен начислять НДС. Позиция меняется?
- нужно ли проверять каждого контрагента на предмет наличия в реестре сведений о банкротстве?

4 Определение СКЭС ВС от 12.04.2021 № 306-ЭС20-20307



2016

ликвидация
контрагента



период
возникновения
безнадежной
задолженности



2018

исправление
ошибки



период
отражения
безнадежной
задолженности
в расходах



Как должен действовать налогоплательщик при обнаружении ошибки?

- если допущенная ошибка (искажение) привела к излишней уплате налога – можно произвести перерасчет налоговой базы и налога в периоде обнаружения ошибки (п. 1 ст. 54 НК РФ);
- а если ошибка привела к занижению убытка (при отрицательном финансовом результате)?

Верховный суд занимает сторону налогоплательщика

перерасчет в текущем налоговом периоде налоговой базы правомерен, если ранее допущенные ошибки (искажения) не имеют негативных последствий для казны (с учетом **телеологического толкования**)

Но! Надо учесть правила переноса накопленного убытка

5 Решение Верховного суда РФ от 28.10.2021 № АКПИ21-714



Как исчисляются сроки, если подано уточненное уведомление?

- ❑ Порядок заполнения формы уведомления о контролируемых сделках, утвержденный приказом ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@ - уточненное уведомление подается **взамен ранее представленного** (п. 1.2);
- ❑ в деле налогоплательщика суд пришел к выводу, что старое уведомление аннулируется, срок течет с даты получения уточненного уведомления;
- ❑ не имело значения то обстоятельство, была ли информация о сделке включена в первоначальное уведомление.



Отказано в удовлетворении иска о признании недействующим абз. второго пункта 1.2 Порядка

Налогоплательщик

Подача уведомления о контролируемых сделках



два года для принятия решения о назначении проверки

Срок течет со дня получения уведомления о контролируемых сделках (п. 2 ст. 105.17 НК РФ).

6 Определение СКЭС ВС от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548



льгота подлежит применению в течение пяти налоговых периодов с момента отражения произведенных капитальных вложений в бухгалтерском балансе организации-налогоплательщика



ВС РФ занимает сторону инвестора

- ❑ экономическое содержание - льгота должна обеспечить частичное освобождение от налогообложения той прибыли, которая будет получена инвесторами от использования (эксплуатации) возведенных ими объектов;
- ❑ с учетом цели льготы значение должны иметь завершенные капитальные вложения, а не затраты налогоплательщика, формирующие не заверщенное строительство;
- ❑ равенство (инвестор, реализующий долгосрочный проект, находится в более уязвимом положении).

6 Определение СКЭС ВС от 17.11.2021 № 310-ЭС21-11695



2012

договор инвестиционной деятельности с Департаментом экономического развития ВО



с 2013

изменения в НК РФ, исключение движимого имущества



ставка налога (от 0,2 до 2%) определяется в зависимости от результата соотношения стоимости введенных основных средств по инвестиционному проекту к налогооблагаемой базе по налогу на имущество

Как считает налогоплательщик?

введенное по инвестиционному проекту недвижимое имущество

+

введенное по инвестиционному проекту движимое имущество

=

0,2% ставка налога на имущество

налогооблагаемая база по налогу на имущество (только недвижимое имущество)

Как считает налоговый орган?

исходя из «принципа использования сопоставимых показателей при определении налоговых обстоятельств» (только недвижимое имущество)

=

1,6% ставка налога на имущество



ВС РФ занимает сторону инвестора и направляет дело на второй круг

7 Определение СКЭС ВС от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548



24.01.2018

представлена
декларация по
НДС



11.05.2018

составлен акт
проверки



12.07.2018

срок вынесения
решения по
закону



12.11.2018

вынесено
решение по
закону



19.03.2019

срок уплаты
недоимки по
требованию



23.03.2019

решение о
взыскании



02.08.2019

обращение
налогового
органа в суд

нарушение срока –
4 месяца

Суды первой и кассационной инстанции встают на защиту налогового органа

с учетом п. 3 ст. 46 НК РФ шестимесячный срок на обращение инспекции в суд с заявлением о взыскании недоимки по налогу, пеням, штрафам начал исчисляться с **20.03.2019** (следующий день после истечения срока исполнения требования об уплате недоимки) и **истек 19.09.2019**

Позиция суда апелляционной инстанции

в п. 31 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 разъяснено, что несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию – **требование подлежало выставлению не позднее 25.10.2018**



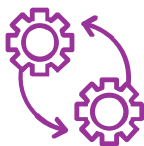
ВС РФ занимает сторону налогового органа

- ❑ нарушение длительности проверки не лишает инспекцию права на судебное взыскание;
- ❑ при этом длительный срок проведения налоговой проверки может быть признан недопустимым в той мере, в какой приводит к избыточному или не ограниченному по продолжительности применению мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков – такой гарантией выступает **предельный двухлетний срок на судебное взыскание** (п. 1 ст. 47 НК РФ)

Вопросы:

- ❑ как предельный срок на судебное взыскание недоимки поможет предотвратить избыточный по продолжительности налоговый контроль?
- ❑ дело **№ А38-8274/2020** (решение АС Республики Марий Эл от 10.09.2021) – считаем двухлетний срок с момента, когда требование должно было быть направлено налогоплательщику;
- ❑ дело **№ А40-36310/21-140-1036** (решение АС г. Москвы от 30.08.2021) – от акта до решения прошло 4 года, решение о взыскании и требование признаны незаконными

8 Постановление КС РФ от 12.05.2021 № 17-П



штраф по ст. 126 НК РФ

непредставление налоговым агентом сведений о доходах физического лица



Арбитражный суд признал решение НО **незаконным**

штраф по ст. 15.6 КОАП РФ

протокол об административном правонарушении – непредставлении сведений



Мировой судья и вышестоящие суды посчитали Корецкую **виновной**



Конституционный суд защищает главного бухгалтера (Корецкую)

- одни и те же фактические обстоятельства (связанные с представлением необходимых сведений в налоговый орган) не должны выступать основанием для разных последствий в части наступления публично-правовой ответственности налогового агента и его должностного лица без достаточных на то оснований.
- суд в любом случае не может оставить без внимания и оценки обстоятельства, установленные вступившими в законную силу судебными актами;
- если во вступившем в законную силу судебном акте действия (бездействие) организации не получили правовую квалификацию в качестве налогового правонарушения, правоприменительные органы обязаны обосновать возможность применения административной ответственности должностного лица

9 Определение ВС РФ от 12.10.2021 № 305-ЭС21-11708



п. 15 ст. 178 НК РФ: количество направленного на переработку нефтяного сырья, в натуральном выражении, определенное по данным средств измерений



С 01.01.2019 по 31.12.2021 включительно количество нефтяного сырья, направляемого на переработку, определяется в соответствии с **порядком, установленным Минэнерго России, по согласованию с Минфином России**



20.12.2018

количество нефтяного сырья определяется в массе **брутто**



20.03.2019

количество нефтяного сырья определяется в массе **нетто**



ВС РФ считает отказ в возмещении акциза за январь – март 2019 г. обоснованным:

- ❑ внесенные Минэнерго России изменения направлены на исправление ошибки и связаны с приведением Порядка в соответствие с НК РФ;
- ❑ к рассматриваемой ситуации не применимы положения статьи 5 НК РФ (общеправовой запрет придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщика);
- ❑ использование показателя массы брутто является столь неразумным для профессионального субъекта экономической деятельности, что позволяет рассматривать данную ситуацию как попытку извлечения выгоды из ошибки, допущенной государством

9 Определение СКЭС ВС от 24.11.2021 № 305-ЭС21-13506



на 1.01.2014

кадастровая стоимость
нежилого помещения
26 548 649 рублей



8.11.2016

кадастровая
стоимость помещения
установлена в размере
423 924 170 рублей

Судебные решения:

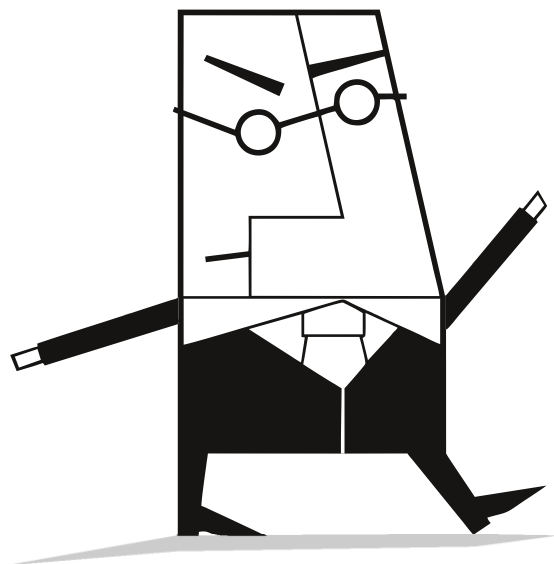
- ❑ налог на имущество в 2016 надо было исчислить исходя из кадастровой стоимости (уменьшена);
- ❑ но штраф и пени налогоплательщик не должен платить в силу правовой неопределенности







ВС РФ снова определяет грани разумного:

- ❑ позиция по Юмакс – Определение СКЭС ВС от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303;
- ❑ многократное различие (занижение) кадастровой стоимости со всей очевидностью не укладывается в разумный диапазон возможных значений, которые могут быть получены в рамках соблюдения законной процедуры кадастровой оценки;
- ❑ такое многократное различие позволяет сделать вывод о заведомой некорректности ранее состоявшейся кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, являющийся действующей коммерческой организацией;
- ❑ освободить от штрафа и пени такого налогоплательщика неправомерно

Контактная информация



- **Россия**
Москва, Санкт-Петербург,
Красноярск, Южно-Сахалинск,
Владивосток
 - **Китай**
Пекин, Шанхай
 - **Корея**
-  www.pgplaw.ru
-  m.nikonova@pgplaw.ru
-  +7 (495) 767-00-07
-  +7 (495) 765-00-07