

Судебное обжалование мотивированных мнений: первые прецеденты

Вниманию юридических лиц, сотрудников финансовых, налоговых, правовых департаментов

Юридическая компания «Пепеляев Групп» информирует о принятии Арбитражным судом г. Москвы решений по делам о признании недействительными мотивированных мнений¹.

Обстоятельства споров

В обоих делах участники налогового мониторинга обратились в суд с заявлением о признании недействительным мотивированного мнения налогового органа.

Мотивированные мнения были вынесены по инициативе Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 2 в рамках проведения налогового мониторинга за 2022 год. Претензия налогового органа заключалась в занижении налоговой базы по НДС по газу горючему природному и по газовому конденсату.

Налогоплательщики представили разногласия на мотивированные мнения, которые в рамках взаимосогласительных процедур были рассмотрены ФНС России. По результатам рассмотрения ФНС России составила уведомления об оставлении мотивированного мнения без изменения.

В обоих случаях участники мониторинга подали жалобы в ФНС России вместе с разногласиями, но ответов не получили.

¹ Решения Арбитражного суда г. Москвы от 13.03.2024 по делу № А40-305119/23-75-1581 в отношении АО «Газпромнефть-Ноябрьскнефтегаз», от 13.03.2024 по делу № А40-306027/23-75-1590 в отношении ООО «Газпромнефть-Ямал»

Комментарий «Пепеляев Групп»

Если мы говорим о процессе получения мотивированного мнения и последующей взаимосогласительной процедуры, необходимо отметить следующее. Налоговый кодекс РФ **не устанавливает срок** в 2-х случаях:

- 1) **для составления мотивированного мнения** после того, как налогоплательщик, получивший уведомление о наличии оснований для составления мотивированного мнения, представил свои пояснения в установленные 15 рабочих дней (единственный ограничительный период для составления мотивированного мнения – это весь срок проведения мониторинга, т.е. 1 год и 9 месяцев);
- 2) **для составления** вышестоящим налоговым органом **уведомления по результатам взаимосогласительной процедуры** об изменении либо оставлении без изменения мотивированного мнения.

Мы не раз указывали, что отсутствие на одном из этапов «работы с мотивированным мнением» сроков для определённых действий налоговых органов создает правовую неопределённость и может привести к злоупотреблению с их стороны.

Как мы видим, в рассматриваемых спорах ФНС России составила уведомления по результатам взаимосогласительных процедур спустя 30 рабочих дней со дня их проведения.

Налогоплательщики, не согласившись с мотивированными мнениями, обратились в суд.

Позиция суда

Оба судебных спора в Арбитражном суде г. Москвы были рассмотрены одним и тем же судьей. Видимо, этим объясняется совпадение правовых аргументов в мотивировочных частях судебных актов.

Итак, суд отказал в удовлетворении требований участников налогового мониторинга на основании следующих аргументов:

- 1) само по себе мотивированное мнение не является решением о привлечении к ответственности, носит разъяснительный характер,
- 2) разъяснительный характер мотивированного мнения следует из Постановления Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П, в котором Суд указал, что «Налоговый кодекс РФ относит к числу

обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений... финансовых, налоговых или других уполномоченных органов; выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения...»;

- 3) мотивированное мнение не имеет признаков ненормативного правового акта, который может быть оспорен в порядке ст. 198 АПК РФ, поскольку само по себе не создает правовых последствий для налогоплательщиков, в связи с чем не может нарушать их права и законные интересы;
- 4) налогоплательщик не пояснил, как именно нарушаются его права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности, незаконно на него возлагаются обязанности, либо создаются иные препятствия для осуществления предпринимательской деятельности.

Что интересно, несмотря на вывод о невозможности обжалования мотивированного мнения, суд все же рассмотрел спор по существу. В мотивировочной части решения суда содержится правовая позиция в части уплаты НДС.

Комментарий «Пепеляев Групп»

На наш взгляд, вывод суда о невозможности обжалования мотивированного мнения, так же, как и вывод о том, что оно не имеет признаков ненормативного правового акта, не бесспорен.

Признаки ненормативного правового акта обозначены в Постановлении Пленума ВС РФ от 28.06.2022 № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства РФ и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса РФ».

Ниже перечислены данные признаки и соответствие им мотивированного мнения.

№	Признак ненормативного правового акта	Наличие / отсутствие признака у мотивированного мнения
1.	Выносится уполномоченным лицом	+ Уполномоченным лицом является налоговый орган, в котором налогоплательщик состоит на налоговом учете
2.	Принимается по установленной форме	+ С 18.04.2024 Приказ ФНС России от 22.01.2024 № ЕД-7-23/53@ (до этого Приказ ФНС России от 11.05.2021 № ЕД-7-23/477@)
3.	Содержит толкование права для конкретной ситуации	+
4.	Адресован конкретному лицу	+
5.	Обязателен для адресата, создает для него правовые последствия	+ п. 5 ст. 105.30 НК РФ
6.	Рассчитан на однократное применение	+

В судебных актах не указано, каким именно признакам ненормативного правового акта не удовлетворяет мотивированное мнение.

Кроме того, суд в своей аргументации делает акцент на том, что мотивированное мнение не нарушает права налогоплательщика. Между тем, возможность обжалования мотивированного мнения не обязательно

должна быть обусловлена нарушением прав. И Конституционный Суд РФ (Определение от 19.04.2007 № 286-О-О), и Верховный Суд РФ (п. 3 Постановления Пленума от 28.06.2022 № 21) выражают позицию, согласно которой обжалованию подлежат ненормативные правовые акты, если они не просто нарушают, но и затрагивают права граждан и организаций.

Мотивированное мнение затрагивает права и законные интересы налогоплательщика, что выражается в неизбежности выездной налоговой проверки в случае несогласия с мотивированным мнением и его неисполнением. И в таком случае налогоплательщик подвергается двойному контролю: налоговому мониторингу и выездной налоговой проверке.

На наш взгляд, отрицательные решения суда первой инстанции обусловлены отсутствием прямого указания в законе на возможность судебного обжалования мотивированного мнения.

В связи с этим данная ситуация может быть разрешена следующими способами:

- 1) арбитражными судами вышестоящих инстанций, если участникам налогового мониторинга удастся убедить суды своими аргументами;
- 2) Конституционным Судом РФ при рассмотрении обращения об официальном толковании действующего регулирования и практики его применения;
- 3) внесением изменений в НК РФ.

О чем подумать, что сделать

В свете первых судебных актов, которыми налогоплательщику отказано в обжаловании мотивированных мнений, налогоплательщикам следует более взвешенно относиться к использованию данного инструмента.

Если компания планирует запрашивать мотивированное мнение по собственной инициативе, то необходимо детально проработать аргументы и формировать надежную правовую позицию при подготовке запроса о предоставлении мотивированного мнения.

Мотивированное мнение, безусловно, может помочь в создании правовой определенности.

Однако в случае несогласия с подходом налогового органа, налогоплательщик неизбежно столкнется с выездной налоговой проверкой или бизнес-рисками в связи с отказом от планируемой сделки / операции.

Помощь консультанта

Специалисты «Пепеляев Групп» обладают значительным опытом в сфере защиты прав налогоплательщиков, включая участников налогового мониторинга.

Мы готовы помочь компаниям в проработке правовой позиции и подготовке запроса о предоставлении мотивированного мнения, в сопровождении во взаимосогласительной процедуре, а также в судебном споре по результатам неисполнения мотивированного мнения, с которым не согласен налогоплательщик.

Контактная информация



Наталья Коваленко
Партнер, руководитель
межотраслевой группы

T: +7 (495) 767 00 07
n.kovalenko@pgplaw.ru



Евгений Леонов
Ведущий юрист

T: +7 (495) 767 00 07
e.leonov@pgplaw.ru