



КонсультантПлюс

Статья: Гайки - ту же: "знаковые" решения ВС
РФ по налоговым спорам - 2021
(Данилов С.)
("Практическая бухгалтерия", 2021, N 9)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 05.10.2021

"Практическая бухгалтерия", 2021, N 9

ГАЙКИ - ТУЖЕ: "ЗНАКОВЫЕ" РЕШЕНИЯ ВС РФ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ - 2021

За последние полгода суды и Федеральная налоговая служба сформировали ряд новых правовых позиций. Разъяснили, как применять [статью 54.1](#) Налогового кодекса о необоснованной налоговой выгоде: ФНС, а следом Верховный Суд закрепили параметры налоговой реконструкции и рассказали, как нужно оценивать добросовестность налогоплательщика. А вот определенности по вопросу признания имущества движимым или недвижимым достичь не удалось.

Одним из самых заметных событий прошлого полугодия стало [Письмо](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса". Налоговые органы применяют эту [статью](#) для доначислений по сделкам, которые, по их мнению, привели к получению необоснованной налоговой выгоды, например вычетов НДС и других преференций.

Важно. Подход налоговой службы по налоговой реконструкции в скором времени поддержал Верховный Суд. Уже через два месяца экономколлегия обратилась к практике применения [статьи 54.1](#) НК РФ и дала новые разъяснения по этому вопросу.

Обосновать необоснованное

В своем [Письме](#) ФНС разъяснила параметры, по которым должно оцениваться поведение налогоплательщика. Так, если налогоплательщик по сделке с "технической" компанией не совершал умышленного правонарушения, следует проверить, проявил ли он должную осмотрительность. Раньше налоговики не брали во внимание этот критерий, но теперь сами подчеркнули его важность.

[Письмо](#) дает налоговым органам последовательный алгоритм выявления возможных злоупотреблений: от оценки реальности операции и исполнения обязательств по ней надлежащим лицом до установления подлинного экономического смысла операции и наличия деловой неналоговой цели ее совершения.

Реконструкция добросовестности

Еще одно разъяснение касается вопроса налоговой реконструкции. Это когда налогоплательщик, который использовал схемы по уходу от налогов, доплачивает в бюджет столько, сколько заплатило бы добросовестное лицо в такой же ситуации.

С момента появления [статьи 54.1](#) НК РФ в 2017 году налоговая служба высказывалась против налоговой реконструкции. Она выставляла "карательные" доначисления, зачастую превышающие объем обязательств добросовестного лица в такой же ситуации. Верховный Суд был с этим не согласен и не раз указывал на недопустимость поверхностного подхода при рассмотрении таких дел.

Поэтому ФНС пришлось скорректировать свою позицию. Теперь налоговики применяют расчетный метод и выясняют, сколько налогов компания недоплатила в бюджет, и доначисляют

налог не более этой суммы. И если налогоплательщик не проявил осмотрительность, но все же понес реальные затраты по сделке, а расходы и вычеты могут быть рассчитаны по документам реального исполнителя по сделке - тогда налоговая реконструкция возможна.

В то же время ведомство, как обычно, выставило условия применения реконструкции - оно поставило ее в зависимость от добросовестного поведения должника.

В майском **Определении** по делу ООО "Фирма "Мэри" (N А76-46624/2019) ВС РФ поддержал государство. Судьи экономколлегии пришли к выводу, что компания сама организовала схему по уходу от налогов и не помогла разобраться в реальности проведенных сделок ни в ходе проверки, ни в ходе дальнейшего судебного разбирательства. При таких обстоятельствах права на налоговую реконструкцию у организации нет, указал ВС РФ. Судьи признали правильным доначисление более 92 миллионов рублей налогов "Фирме "Мэри".

Налицо небезупречная, но относительно стройная система критериев оценки налоговой выгоды, которая, пожалуй, впервые унифицирована между ФНС и Верховным Судом. Нижестоящие налоговые органы и суды уже начали применять соответствующие подходы в своей работе.

Обратите внимание! Расчетный способ уплаты налогов должен быть доступен тем налогоплательщикам, которые участвовали в схеме, но не подтвердили операции документально, указал ВС РФ. Такое чаще всего случается, если компания не участвовала в схеме по уходу от налогов и не получала выгоду сама, но неправильно выбрала контрагента и не проявила должной осмотрительности. Право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль доступно и тем компаниям, которые помогали сократить потери казны и раскрыли сведения и документы, позволяющие установить фактического исполнителя по договору, обложить его налогом и таким образом вывести операции из теневого оборота.

Налоговая оговорка

В споре АО "Фармамед" и АО "Нижфарм" (N А40-198919/2019) экономколлегия ВС РФ разрешила взыскать с продавца 1,8 миллиарда рублей долга, который образовался в результате доначисления налога.

"Фармамед" продал исключительное право на товарные знаки "Нижфарму" через цепочку иностранных компаний за 131 миллион евро. Налоговики выяснили, что включение иностранных компаний в сделку было нацелено на уклонение от уплаты налога на прибыль, и произвели доначисление. При этом договор между сторонами предусматривал, что все налоги уплачивает покупатель. Но это не помогло "Фармаведу" оспорить доначисление, поэтому он решил отсудить эквивалентную сумму со своего контрагента.

Две инстанции согласились взыскать с продавца долг, который образовался из-за уплаты налога. Но Суд по интеллектуальным правам с этим не согласился. Кассация объяснила это притворным характером сделок. Суд также отметил, что продавец участвовал в создании схемы уклонения от налога, поэтому доначисление не должно рассматриваться как существенное обстоятельство, влияющее на цену.

На заметку. Судьи ВС РФ пришли к выводу, что недействительным являлся только субъектный состав сделки - ведь участниками купли-продажи были российские фирмы. Условие же о цене и порядке ее формирования должно сохранять свое действие и между реальными

контрагентами. Суд подтвердил, что налоговые оговорки могут сохранять силу и в тех случаях, когда их действие связано с последствиями уклонения от уплаты налога.

Расходы на ремонт

Еще одно знаковое решение Верховный Суд вынес в феврале по делу "Промышленной группы "Метран" ([N A76-8895/2019](#)). Эта организация арендовала нежилые помещения и вложилась в их восстановление: отремонтировала шахту лифта, обновила вентиляцию, водопровод, освещение, отопление, поменяла окна и отделку. Арендодатель был согласен на изменения, но никак их не компенсировал. Налоговики оценили это как "подарок" арендодателю и запретили списывать расходы на ремонт. Речь шла о 18,7 миллиона рублей НДС и налога на прибыль.

Включение "недоамортизированной" части имущества в расходы по налогу на прибыль возможно, если арендатор докажет, что:

- улучшения и траты на них были необходимы для деятельности налогоплательщика;
- у налогоплательщика были намерения и возможности окупить затраты за счет использования арендованного имущества в течение срока аренды;
- у налогоплательщика была разумная и экономически обоснованная необходимость прекратить аренду до того, как истек срок полезного использования улучшений, в том числе из-за объективной смены условий деятельности.

ВС РФ занял по этому делу достаточно консервативную и жесткую позицию, основанную на презумпции недобросовестности налогоплательщиков. В то же время [Определение](#) ВС РФ дает четкий и понятный алгоритм опровержения недобросовестности. Тем самым ВС РФ повысил определенность в вопросе порядка налогообложения этих операций, которой не хватало в условиях разнородной арбитражной практики. Но проблему в полной мере это не решает, ведь критерии, которые предлагает оценивать ВС РФ, во многом субъективные.

Важно. ВС РФ согласился с налоговым органом, что, по общему правилу, расходы в виде остаточной стоимости неотделимых улучшений не подлежат единовременному списанию на момент возврата, а ранее принятый к вычету арендатором НДС подлежит восстановлению. С другой стороны, судьи указали исключения из этого правила, когда остаточная стоимость может быть учтена в составе расходов, а НДС не подлежит уплате.

Движимое и недвижимое

А в деле ООО "Юг-Новый век" ([N A32-56709/2019](#)) экономколлегия обратилась к проблеме переклассификации движимого имущества в недвижимость, что влияет на налоговую базу. Налогоплательщик в 2014 году приобрел по договору подряда распределительно-трансформаторную подстанцию для снабжения электричеством сочинской гостиницы Hyatt Regency. Ее разместили в здании энергоцентра.

Компания решила, что это движимый объект, и не платила с него налог на имущество. Ведь подстанция не зарегистрирована в ЕГРН, не состоит на техническом и кадастровом учете, разрешения на строительство и на ввод в эксплуатацию объекта капитального строительства не оформлялись, а монтаж энергоустановки в здании энергоцентра не свидетельствует о наличии

прочной связи с землей.

Налоговый орган спорил: энергоустановка неразрывно связана с системой жизнеобеспечения здания гостиницы и "является составной частью объекта недвижимости". Поэтому чиновники доначислили почти 160 миллионов рублей налогов.

Актуально. Суды разошлись во мнениях. Две инстанции поддержали налогоплательщика, а окружной суд разделил точку зрения ведомства. Точку в споре поставил Верховный Суд. Он призвал использовать при определении вещи как движимой или недвижимой правила бухгалтерского учета, а конкретно - Общероссийский **классификатор** основных фондов (он, например, относит к сооружениям коммунальные сооружения для электроснабжения и связи). ВС РФ указал, что энергоустановку нельзя отнести к коммуникациям здания энергоцентра и здания гостиницы по **Классификатору**, ведь налогоплательщик купил ее отдельно.

Юристы обращают внимание и на другой важный вывод суда о неприменимости гражданско-правовых институтов сложных и неделимых вещей в налоговых спорах. Судьи подчеркнули, что "прочная связь" - это не тот критерий, который можно использовать при определении налоговой ответственности. Также ВС РФ подчеркнул, что режим движимого имущества также распространяется на некапитальные сооружения без фундамента и сопутствующие подземные сооружения.

Но при этом неясно, по какому критерию должны разграничиваться капитальные и некапитальные сооружения, которые согласно Общероссийскому **классификатору** основных фондов (ОКОФ) могут относиться к одной группе сооружений. Градостроительный **кодекс** в этой части использует тот же критерий прочности связи с землей, который Верховный Суд призвал не использовать.

На заметку. 24 мая 2021 года, спустя несколько дней после публикации решения по делу "Юг-Новый век", ФНС России опубликовала письмо о правилах разграничения движимого и недвижимого имущества. ФНС также предлагает ориентироваться на критерии квалификации имущества в качестве основных средств, установленные в бухгалтерском учете (**ОКОФ**). Например, согласно **ОКОФ** оборудование не относится к зданиям и сооружениям, за исключением случаев, когда отдельные виды оборудования признаются неотъемлемой частью зданий.

Другие интересные споры

По 200 рублей за 24 000 документов: не многовато?

В ООО "ХимПром" проводили выездную налоговую проверку. Налоговикам дали доступ непосредственно к бухгалтерскому учету компании в системе 1С. Налоговый орган такую откровенность не оценил и оштрафовал компанию почти на пять миллионов рублей за непредставление 24 304 документов - по 200 рублей за каждую бумагу.

Но суды апелляционной и кассационной инстанций встали на сторону компании и объяснили, в чем чиновники были не правы. Выездная налоговая проверка производилась по месту нахождения общества, которое предоставило инспекции доступ к первичной документации в полном объеме. Поэтому невозможно обвинить налогоплательщика в том, что он не дал какие-либо документы. Кроме того, налоговая не объяснила, какие конкретно документы ей нужны, - поэтому она не может оштрафовать налогоплательщика. Эту позицию подтвердила и

судья ВС РФ, которая отказалась передать жалобу налоговиков на рассмотрение экономколлегии (N А32-48817/2018).

Справочно. Бизнес-омбудсмен Борис Титов озвучил параметры новой налоговой реформы в соответствии с принципами smart taxes (как в США и Европе). Нужно "прекратить" налоговую бомбардировку", сократить размер социальных налоговых платежей до 15% и уменьшить налог на добавленную стоимость (НДС) до 10%. Выпадающие доходы можно компенсировать благодаря прогрессивной шкале налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и матричному налогу на прибыль, когда ставки зависят от показателей отрасли. Глядишь, и судебных споров станет меньше.

"Резиновая" ВМП

Налоговый орган начал проверку общества "КомСтрин" в декабре 2015 года, закончил через год. А решение по итогам проверки вынес еще через три года.

АСГМ в своем решении указал: с момента начала налоговой проверки до вынесения решения прошло около четырех лет, и все это время проводились мероприятия. Это означало длительную "неопределенность в правовом положении налогоплательщика".

Суд посчитал действия налогового органа существенными нарушениями процедуры выездной налоговой проверки и удовлетворил требования налогоплательщика, признав незаконным доначисление налогов "КомСтрину" (N А40-162676/2020). 15 июля 9-й ААС оставил жалобу без удовлетворения.

С. Данилов
Корреспондент "ПБ"

Подписано в печать

03.09.2021
