

## Обзоры: налоговые споры

15.11.2018

### Налоговые споры – 2018: положения части 1 НК РФ в позициях Верховного Суда РФ

В своих судебных актах Верховный Суд РФ все чаще руководствуется основными началами, которые следуют из положений части 1 НК РФ.

При разрешении конкретных налоговых споров Верховный Суд РФ обращается к:

- основным принципам законодательства о налогах и сборах, установленным в части 1 НК РФ (в частности, статьями 3, 5, 31, 32 НК РФ);
- положениям Конституции РФ;
- позициям Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного суда РФ.

Основные позиции, примененные ВС РФ в определениях 2018 г., касаются принципов налогового администрирования и порядка проведения мероприятий налогового контроля и заключаются в следующем:

- Налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.
- Судебная практика исходит из недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков.
- Взаимозависимость как таковая не является основанием для установления более обременительного налогового режима для налогоплательщиков, входящих в единую группу компаний и имеющих в силу этого длительные экономические и исторически обусловленные хозяйственные отношения с иными участниками группы.

Обратимся к наиболее интересным налоговым спорам, в отношении которых высшей инстанцией были сформированы правовые позиции.

Дело АО «Бамтоннельстрой» (№А33-17038/2015), Определение ВС РФ от 16.02.2018 №302-КГ17-16602

#### Суть спора

- При реализации объекта недвижимости во 2 квартале 2011 г. обществом в установленном порядке был исчислен и уплачен НДС.

## Обзоры: налоговые споры

- ❑ Позднее договор купли-продажи был признан судом недействительным, проведена двусторонняя реституция (в 4 квартале 2013 г.), обществом подана уточненная декларация за 2 квартал 2011 г., излишне уплаченный НДС возвращен.
- ❑ При последующей выездной налоговой проверке НДС за 2 кв. 2011 г. был налогоплательщику доначислен - по мнению Инспекции, налог к возврату следовало заявить не ранее 4 квартала 2013 г., в котором прошла двусторонняя реституция.

### Выводы Верховного Суда РФ

Верховный Суд РФ поддержал в споре налогоплательщика, изложив в своем определении следующие доводы:

- ❑ НК РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (ст. 35, 103 НК РФ). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1 - 3) и 55 (часть 3) Конституции РФ недопустимо.
- ❑ Пунктом 2 статьи 22 НК РФ установлена обязанность налогового органа обеспечивать права налогоплательщиков, налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону. Признание сделки по продаже имущества недействительной означает, что реализация имущества не состоялась **основания для внесения соответствующей суммы налога в бюджет утрачены.**

Дело ПАО «Т Плюс» (№А40-230080/2016), Определение ВС РФ от 16.03.2018 №305-КГ17-19973

### Суть спора

- ❑ Обществом представлена уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2010 г., согласно которой налог подлежал возврату из бюджета.
- ❑ В 2015 г. с учетом предоставления данной декларации налоговым органом назначена выездная налоговая проверка за 2010 г.
- ❑ Общество обратилось в суд, ссылаясь на нарушение положений пункта 10 ст. 89 НК РФ, согласно которому выездная налоговая проверка может охватывать только три года, предшествующих году назначения проверки.

# Обзоры: налоговые споры

## Выводы Верховного Суда РФ

Верховным Судом РФ по данному спору была сформирована следующая позиция.

- ❑ Налогоплательщик не ограничен каким-либо сроком в праве подачи уточненной налоговой декларации и согласно абзацу 3 пункта 4 статьи 89 НК РФ в случае ее представления в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (в части внесенных уточнений). Данное правило исключает применение трехлетнего ограничения на глубину проведения ВНП, установленного абзацем 2 пункта 4 статьи 89 НК РФ.
- ❑ Между тем это не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации повторная выездная налоговая проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время - без учета **разумности** срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации.
- ❑ Судебная практика исходит из недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков, что по существу означало бы придание дискриминационного характера налоговому администрированию и приводило бы к препятствованию предпринимательской деятельности.
- ❑ Бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности срока назначения повторной выездной проверки, лежит на налоговом органе.

Дело АО «Новомосковская акционерная компания «Азот» (№А68-10573/2016),  
Определение ВС РФ от 16.10.2018 №310-КГ18-8658

## Суть спора

- ❑ Обществом применена льгота по налогу на имущество (освобождение от уплаты налога) в отношении движимого имущества, приобретенного у взаимозависимого лица в 2014-2015. Имущество было вновь созданным и изготовлено по заказу налогоплательщика.
- ❑ Налоговым органом применение льготы было признано неправомерным в силу пункта 25 статьи 381 НК, содержащего исключение – льгота не применяется в отношении имущества, принятого на учет после 01.01.2013 г. в результате передачи имущества между лицами, которые являются взаимозависимыми.

## Выводы Верховного Суда РФ

Верховный Суд РФ, отменяя акты нижестоящих судов и удовлетворяя требования налогоплательщика, указал на следующее.

## Обзоры: налоговые споры

- ❑ Положения НК РФ, устанавливающие правила взимания отдельных налогов, подлежат истолкованию в системной взаимосвязи с основными началами законодательства о налогах и сборах, закрепленными в ст. 3 НК РФ. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, недопустимости дискриминационного налогообложения. Налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.
- ❑ **Взаимозависимость как таковая не является основанием для установления более обременительного налогового режима для налогоплательщиков, входящих в единую группу компаний и имеющих в силу этого длительные экономические и исторически обусловленные хозяйственные отношения с иными участниками группы.**
- ❑ Установленное с 01.01.2015 ограничение возможности применения налоговой льготы в случаях получения имущества от взаимозависимых лиц направлено на предотвращение уклонения от налогообложения и исключение ситуаций, когда объектом налогообложения не признавалось бы старое оборудование, вновь принятое на учет.

### Наши выводы

Дело АО «Новомосковская акционерная компания «Азот» представляет наибольший интерес в части выводов Верховного Суда РФ, поскольку вопрос взаимозависимости не теряет своей актуальности. При наличии операций между аффилированными компаниями у налогового органа всегда имеется соблазн усмотреть в финансово-хозяйственной между данными лицами операции факт получения необоснованной налоговой выгоды:

- в силу применения налоговой льготы;
- в части ценообразования;
- в части дробления бизнеса (в особенности - при применении специальных налоговых режимов);
- в части применения пониженных ставок налога и правил тонкой капитализации при трансграничных операциях.

Соответственно, актуализация Верховным Судом РФ выводов о том, что исключительно взаимозависимость не может быть основанием для установления более обременительного налогового режима, имеют особое значение. Напомним, подобная позиция была ранее высказана и в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53, и в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04 декабря 2003 года N 441-О. Будем надеяться, указанный вывод все же будет находить отражение и в практике нижестоящих судов.