**Правоприменительная практика по налоговым спорам на примерах судебных актов ВС РФ, рассмотренных в 2020-2021 годах**

В первую очередь, хотел бы рассказать о статистических данных судебной работы налоговых органов Новгородской области, за 9 месяцев 2021 года.

Слайд №1

За 9 месяцев 2021 года улучшились показатели по судебным спорам.

Так, на 12% сократилось количество судебных споров по искам налогоплательщиков по сравнению с аналогичным периодом 2020 года.

При этом, количество дел, рассмотренных в пользу налоговых органов увеличилось на 26% и составило 91% от общего количества споров. Показатель по сумме рассмотренных требований также увеличился на 8% по сравнению с показателем за 9 мес. 2020 года и составил 98%.

С целью исключения фактов злоупотребления налогоплательщиками правом обращения в суд, налоговыми органами Новгородской области предъявляются в суд заявления о взыскании судебных расходов понесенных налоговыми органами, при производстве по судебным делам, инициированных налогоплательщиками. Так, в 2021 году судебными органами было рассмотрено 3 заявления налогового органа на сумму 23 тыс. рублей. Два заявления были удовлетворены судом в полном объёме, по одному заявлению налогоплательщик оплатил сумму судебных расходов добровольно после обращения налогового органа в суд.

Таким образом, как видите, результаты правоприменения, налоговыми органами Новгородской области, положений НК РФ свидетельствуют о том, что произведенные доначисления, в большей части являются законными и обоснованными.

Теперь поговорим по основной теме доклада о правоприменительной практике по налоговым спорам на примерах судебных актов ВС РФ, рассмотренных в 2020-2021 годах.

За указанный период состоялось ряд судебных актов принятых ВС РФ. Наиболее интересные мы с Вами сейчас и рассмотрим.

1. уклонение от уплаты налогов Слайд №2

1.1 Определение Верховного Суда РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597

При установлении налоговым органом, что экономический источник вычета (возмещения) налога на добавленную стоимость не создан, а поставщик (исполнитель) в период взаимодействия с налогоплательщиком-покупателем не имел экономических ресурсов (материальных, финансовых, трудовых и т.п.), необходимых для исполнения заключенного с покупателем договора, в связи с чем сделка в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не мог передать в силу своей номинальности, данные обстоятельства могут указывать на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, пока иное не будет доказано налогоплательщиком.

Поэтому значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, порочащие исполнение поставщиками их налоговых обязанностей, но и то, должны ли данные обстоятельства быть ясны налогоплательщику-покупателю в конкретной ситуации совершения сделки с поставщиком с учетом характера и объемов деятельности покупателя (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие значимого отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.

1.2 Определение Верховного Суда РФ от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064

При оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, значение имеет реальность приобретения им товаров (работ, услуг) для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, а также то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель - уклонение от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели - знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

Вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, представление таким субъектом бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающей наличие указанных ресурсов, дает разумно действующему налогоплательщику-покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении - уплачены в бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.

2. налоговая реконструкция Слайд №3

[Определение](consultantplus://offline/ref=C7F12127294345DB311B13A3A4785833A4AF1FED621AE0DB462663A612373EF7F8A6167A4FE6D5FBB5238A77A3j4x7M) Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981

Налоговая реконструкция - это способ расчета сумм доначислений по налогам исходя из их реального экономического смысла. То есть по сделке, по которой произошло злоупотребление или искажение фактов хозяйственной деятельности, доначисления рассчитываются с учетом реально понесенных налогоплательщиком расходов как если бы налогоплательщик не допускал нарушений (см. [п. 2](consultantplus://offline/ref=D055CF93F3E6322274C9B11A19AC4202EC2271376444D543A48EBB6F5680C5B92E785E14CA7EFCDA579D33D3FD080BC5917428CF41BEE0DCtEIBL) Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

В своем определении ВС РФ указал, что расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках ([подпункт 7 пункта 1 статьи 31](consultantplus://offline/ref=4454FB2956F5CE0B3A11E46EC44CA3159243B275BB416449A2CCEC73AA3E1BB0B8C13B327BB1CC991F7DD8C3FC95D698A510E043ED69p6K5L) Налогового кодекса Российской Федерации) подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета, что, как правило, имеет место, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения, организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним.

Если же, цель операции это уменьшение налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием "технических" компаний и преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как "техническую" компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

Между тем, право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим в соответствии с требованиями [подпункта 6 пункта 1 статьи 23](consultantplus://offline/ref=4454FB2956F5CE0B3A11E46EC44CA3159243B275BB416449A2CCEC73AA3E1BB0B8C13B3276B7CEC61A68C99BF393CC87A50FFC41EFp6KAL), [пункта 1 статьи 54](consultantplus://offline/ref=4454FB2956F5CE0B3A11E46EC44CA3159243B275BB416449A2CCEC73AA3E1BB0B8C13B3470B3C1991F7DD8C3FC95D698A510E043ED69p6K5L) Налогового кодекса Российской Федерации сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота.

3.Налоговая оговорка Слайд №4

[Определение](consultantplus://offline/ref=0E934090ED6412302A538B4FFB7721BCDA6FBCE2B2BE2C8D13FE9FACC50463E2A868ABBF72BDF0B0A5BE156EE5FBe7L) Верховного Суда Российской Федерации в от 13.04.2021 № 305-ЭС20-20802

Налоговая оговорка - это условия гражданско-правового договора о порядке уплаты налогов и сборов и иные сопутствующие условия. Оговорка фиксирует налоговые обязанности каждой стороны, что позволяет предотвратить возможные разногласия сторон без изменения правил, установленных законодательством о налогах и сборах.

Оговорка о возмещении потерь по налогам, пеням и штрафам может включаться в договор с контрагентом с целью упростить возможность взыскать в суде тот ущерб (доначисленные налоги и соответствующие пени, штрафы), который возникает из-за ненадлежащего выполнения контрагентом своих обязанностей ([ст. ст. 406.1](consultantplus://offline/ref=F12AE05D3759F3633C0950FBA1E5A2BFDBF180621550F1D35A199104FFAB3EF54CF3B9505E6B7DB71794170E12BEC2E0E852623C084BB276VFL), [431.2](consultantplus://offline/ref=F12AE05D3759F3633C0950FBA1E5A2BFDBF180621550F1D35A199104FFAB3EF54CF3B9505E6A72B71794170E12BEC2E0E852623C084BB276VFL) ГК РФ).

Законодательных требований по включению оговорок в договор нет, также как нет и какой-либо жесткой формулировки такой оговорки. Налоговая оговорка может звучать так:

"Поставщик обязуется возместить покупателю НДС, пени и штрафы, доначисленные покупателю налоговым органом, а также прочие убытки, если такие доначисления и убытки обусловлены любой из следующих причин:

* нарушение гарантий (п. x.x настоящего договора) о надлежащем исполнении обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
* ненадлежащее (несвоевременное) оформление поставщиком счетов-фактур и (или) первичных учетных и (или) иных документов при исполнении настоящего договора;
* ненадлежащее (несвоевременное) отражение счетов-фактур в декларации по НДС, представляемой поставщиком в налоговые органы, и (или) в книге продаж.

В указанном определении ВС РФ рассматривал спор о взыскании 1,8 миллиарда рублей долга, который образовался в результате доначисления налога.

Суть спора заключалось в том, что продавец продал исключительное право на товарные знаки через цепочку иностранных компаний за 131 миллион евро. В рамках налоговой проверки было установлено, что включение перепродавцов в сделку было притворно и нацелено на уклонение от уплаты налога на прибыль. При этом договор между сторонами предусматривал, что все налоги уплачивает покупатель.

Суд ВС РФ определил, что так как недействительным являлся только субъектный состав сделки – перепродавцы, то условие о цене и порядке ее формирования должно сохранять свое действие и между реальными контрагентами.

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

Таким образом, положения гражданского законодательства о недействительности притворных сделок могут применяться как в связи с притворностью условий сделки (цепочки из нескольких сделок), так и в связи с притворностью субъектного состава участников. В последнем случае правовые последствия, наступают для подлинных участников сделки исходя из действительно сложившихся между ними отношений.

Иначе говоря, притворность субъектного состава сделки, по общему правилу, не отменяет действительность ее условий, не противоречащих существу подлинных отношений сторон и требованиям закона.

Это означает, что обязательства по сделке, имеющей притворный субъектный состав, по общему правилу, продолжают подлежать исполнению на тех условиях, которые закреплены в договоре, что позволяет использовать налоговую оговорку как механизм защиты от налоговых доначислений при недобросовестных действиях своего контрагента.

Спасибо за внимание, доклад окончен.