**ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНАЯ ПРАКТИКА**

**налоговых органов Новгородской области по налоговым спорам на примерах судебных актов, принятых в 2019-2020 годах.**

В первую очередь, хотел бы рассказать о статистических данных правоприменительной практики, за 2019 год и 1 полугодие 2020 года, при рассмотрении налоговых споров в судебных органах Новгородской области.

Слайд №1

Как вы видите на слайде количество налоговых споров с каждым годом сокращается и становится все меньше и меньше. В 2017 году налоговых споров было 67, в 2018 – 77, а в 2019 году количество споров составило уже 44 судебных спора.

В 2019 году соотношение количества дел рассмотренных судами Новгородской области в пользу налоговых органов составил 55%, а по сумме рассмотренных требований в пользу налоговых органов 68%.

Общая сумма по налоговым спорам рассмотренных в пользу налогового органа, составила 219 млн.рублей.

В первом полугодии 2020 года количество споров составило 18 судебных спора. Из них соотношение количества дел рассмотренных судами Новгородской области в пользу налоговых органов составило 67%, а по сумме рассмотренных требований в пользу налоговых органов так же 67%.

Общая сумма по налоговым спорам рассмотренных в пользу налогового органа, составила 2.2 млн.рублей. Такая небольшая сумма рассмотренных требований в пользу налоговых органов, обусловлена небольшой суммой оспариваемых доначислений в размере 3.2 млн. рублей.

Недостаточно высокий процент, по количеству рассмотренных споров в пользу налоговых органов, в размере 55 % за 2019 год и 67% за первое полугодие 2020 года, объясняется соотношением количества споров к частично проигранным, в том числе по причине снижения судом штрафных санкций.

Так в 2019 году состоялось всего 44 налоговых споров, из которых в полном объёме в пользу налоговых органов рассмотрено 24 дела, частично 10. В первой половине 2020 года из 18 дел, в полном объёме в пользу налоговых органов рассмотрено 12 дел, частично 3 дела.

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.

Как Вам всем хорошо известно, с 30 марта 2020 года Указами Президента Российской Федерации по 08.05.2020 были установлены нерабочие дни. Хотя они и не распространялись на органы власти и данные органы продолжали свое функционирование, но с учетом складывающейся ситуации Президиум Верховного Суда РФ и Совет судей в своем совместном [Постановлении](consultantplus://offline/ref=8D794FB9C63F54415C13ED9DC27152A8274B8D3278AB14F6901964A66462849C9CAA196DC7B77294FF8564680DT3z9L) от 08.04.2020 указали, что в период "всеобщей самоизоляции" до конца апреля суды будут рассматривать только дела безотлагательного характера, а также дела в порядке приказного и упрощенного производства, не требующие участия сторон спора. Как вы сами понимаете налоговые споры не входят в число таких дел и в этот период рассмотрение 14 судебных споров с участием налоговых органов Новгородской области были приостановлены. На сегодняшний день из них уже рассмотрено 11 дел, а 3 дела все еще находятся в стадии рассмотрения. Таким образом, период пандемии отразился на количестве судебных споров рассматриваемых в определенных отчетных периодах.

Если говорить про правоприменительную практику, то ее условно можно разделить на два блока.

Первый блок - это правоприменительная практика по доначислению налогов, связанных с использованием, с целью получения необоснованной налоговой выгоды, нашими налогоплательщиками в своей финансово-хозяйственной деятельности, контрагентов являющихся недобросовестными налогоплательщиками, путем использования фиктивного документооборота с контрагентами, которые не участвовали и не могли участвовать в сделках с проверяемым налогоплательщиком.

Какие же обстоятельства, с позиции налогового органа, подтвержденной в судебных инстанциях, свидетельствуют, что контрагент не вступал и не мог вступить в финансово-хозяйственные отношения с проверяемым налогоплательщиком.

О необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать следующие обстоятельства: Слайд №2

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком сделок с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

При этом обоснованной налоговая выгода не может быть признана, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением им реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Дополнительно следует учитывать обстоятельства, которые не напрямую, но косвенно влияют на признание налоговой выгоды необоснованной: Слайд №3

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

- взаимозависимость участников сделок;

- неритмичный характер хозяйственных операций;

- номинальность руководителя и/или учредителя контрагента (учредитель или руководитель контрагента, указанный в ЕГРЮЛ, отрицает свою связь с ним);

- массовый адрес регистрации;

- разовый характер операции;

- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

- осуществление расчетов с использованием одного банка;

- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

- использование большого количества посредников при осуществлении хозяйственных операций.

В общей сложности, из 62 судебных споров, на споры по необоснованной налоговой выгоды приходится 12 споров, то составляет 19% от всего количества споров, на общую сумму 364 млн. руб., из которых сумма рассмотренных требований в пользу налогового органа составила 252 млн. руб. (69%)

Наиболее интересными и характерными спорами по данной категории дел являются следующие судебные дела.

**- завышение суммы расходов и вычетов по НДС**

**По спору с оспариваемой суммой 36 млн.руб. Дело №А44-12392/2018**

В ходе налоговой проверки, налоговым органом был сделан вывод о неправомерности включения Обществом в состав расходов, в размере 77 млн. руб. в виде вознаграждения управляющей компании по договору о передаче ей полномочий единоличного исполнительного органа, а также о неправомерности предъявления к вычету 14 млн руб. НДС, уплаченных в составе стоимости такого вознаграждения. По мнению налогового органа, установленные в ходе проверки обстоятельства свидетельствуют о том, что первичные учетные документы налогоплательщика содержат недостоверные сведения, не подтверждают реальности спорных хозяйственных операций и направлены на создание фиктивного документооборота в целях получения необоснованной налоговой выгоды, в том числе в виде завышения расходов по налогу на прибыль и налоговых вычетов по НДС.

Перечисление денежных средств по договору носило транзитный характер, создавая видимость исполнения условий договора управления в части осуществления финансовых расчетов управляющей компании по заключенным договорам. Работы и услуги выполнялись силами самого Общества без привлечения управляющей компании, Общество располагало своими собственными трудовыми ресурсами, включая квалифицированный персонал, материальные (технические) ресурсы и необходимый опыт работы в указанной сфере.

Кроме того, установленное в рамках налоговой проверки отклонение фактической цены спорного договора от рыночной составило 36%.

Разница, остающаяся на счетах управляющей компании, являющаяся вознаграждением по договору управления, перечислялась на счета иностранных организаций зарегистрированных в Республике Кипр, в качестве займов и дивидендов, в том числе компании владельцем которой являлся в проверяемом периоде генеральным директором управляющей компании.

В связи с этим и с учетом проведенной судебной экспертизы, по установлению рыночной цены услуг по договору, суд поддержал позицию налогового органа и признал ее правомерной.

**По спору с предпринимателем, оспариваемая сумма 56 млн.руб. Дело №А44-7428/2107**

Дело интересно тем, что Предприниматель согласился с правомерным уменьшение в решении Инспекции вычетов по НДС, поскольку признал, что не имеет права на вычеты НДС по части своих контрагентов, так как они были привлечены им не в связи с реальностью сделок, а для увеличения оборотов Предпринимателя с целью получения в кредитных организациях заемных средств. Вместе с тем, Предприниматель представил уточненные декларации по НДС, где не только уменьшил вычеты по данным контрагентам, но уменьшил и объемы своей реализации.

Кроме того, представитель Предпринимателя в ходе судебного разбирательства представил документы в подтверждение доводов о том, что Предприниматель выступал стороной агентских соглашений и денежные средства, поступающие от реализации закупленных Предпринимателем товаров нельзя расценивать как доходы Предпринимателя, поскольку являлись выручкой принципалов.

В ходе судебных заседаний, налоговый орган занял позицию, в соответствии с которой представление уточненных деклараций не изменило налоговые обязательства Предпринимателя по НДС.

Представители Инспекции обратили внимание суда на несостоятельность ссылок Предпринимателя на агентские договоры, поскольку в учете Предпринимателя на момент проведения проверки такие договоры отсутствовали, данные бухгалтерского и налогового учета не подтверждают взаимоотношений по агентскому договору, ссылки на агентские соглашения противоречат доказательствам, полученным в ходе проверки, позиция Предпринимателя постоянно меняется, Предприниматель не последователен в своих действиях и возражениях. Предприниматель, обжалуя доначисления, вместе с тем предпринимал действия по признанию данных доначислений безнадежными ко взысканию и их списанию в других спорах, рассматривая их как имеющуюся задолженность.

Кроме того, налоговым органом была проведена экспертиза документов по агентским соглашениям, которая показала, что давность изготовления документов, представленных Предпринимателем суду, не соответствует датам их изготовления, документы изготовлены гораздо позднее значащихся в них дат.

Второй блок правоприминительной практики - это налоговые споры по применению налогоплательщиками норм НК РФ в понимании отличном от позиции налоговых органов.

Наиболее характерными примерами различного подхода к трактовке НК РФ являются следующие налоговые споры:

**- возможность проведения налоговой проверки обособленного подразделения Общества имеющего признаки представительства.**

**Дело по спору с оспариваемой суммой в 42 млн.руб. Дело №А44-3561/2019**

Как известно, в соответствии с ст.89 НК РФ налоговый орган вправе проводить выездную налоговую проверку только тех налогоплательщиков которые состоят на налоговом учете именно в этом налоговом органе. Дополнительно налоговый орган имеет право осуществлять выездную налоговую проверку и в отношении зарегистрированных в этом налоговом органе филиалов и представительств налогоплательщика. Обособленные подразделения отдельной выездной налоговой проверки не подлежат.

Между тем, налоговый орган Новгородской области провел выездную налоговую проверку по налогу на имущество обособленного подразделения имеющего признаки представительства Общества.

Общество, не отрицая наличие обязанности по уплате налога на имущество организаций, настаивало на том, что налоговый орган не вправе был проводить проверку по месту нахождения имущества Общества, поскольку Общество зарегистрировано в ином регионе, на территории Новгородской области филиал и (или) представительство Общества не созданы, сведения об обособленном подразделении не внесены в ЕГРЮЛ и такое подразделение Общества не осуществляет функций филиала или представительства Общества.

Налоговый орган занял другую позицию и посчитал, что с учетом норм, содержащихся в [статье 11](consultantplus://offline/ref=89AB34162F3323B09B6B5BD8128D65FD2DBF2830F6EC67E74E0BD64685FEA25D451D90CCE38AAD53C4827151F744626C27AED926716B93F959ZDN) НК РФ, [статье 55](consultantplus://offline/ref=89AB34162F3323B09B6B5BD8128D65FD2DBF2730FDE567E74E0BD64685FEA25D451D90CCE189AD5193D86155BE126E7126B8C72C6F6B59Z3N) Гражданского кодекса Российской Федерации и [статье 5](consultantplus://offline/ref=89AB34162F3323B09B6B5BD8128D65FD2CB42836F8EA67E74E0BD64685FEA25D451D90CCE38AAD59C3827151F744626C27AED926716B93F959ZDN) Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", обособленное подразделение признается филиалом или представительством, в целях налогообложения, независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации.

Согласно сведениям, содержащимся в ЕГРЮЛ, основным видом деятельности Общества, является аренда и управление собственным или арендованным недвижимым имуществом (ОКВЭД 68.2).

Общество имеет объекты недвижимости, в виде земельного участка и нежилого здания только на территории г. Великий Новгород, иных объектов недвижимости у Общества не имеется. Данный факт подтверждался выпиской из Единого государственного реестра недвижимости.

Кроме того, по месту нахождения обособленного подразделения работают более 90% всех работников Общества, обособленное подразделение Общества имеет своего представителя, наделенного широкими полномочиями по представлению интересов организации в органах власти.

Таким образом, обособленное подразделение Общества имеет все признаки "представительства" и соответственно налоговый орган Новгородской области вправе был проводить выездную налоговую проверку обособленного подразделения имеющего признаки представительства не смотря на отсутствие такового в учредительных документах Общества.

**- применение не надлежащего размера ставки налога.**

**Дело № А44-4290/2018**

Общество занималось деятельностью по приобретению топлива и организации его хранения с его последующей реализацией финской компании посредством продажи топливных карт. Общество полагало, что так как оно оказывает услуги по заправке автомобилей топливом, а автомобили принадлежат иностранной организации и в дальнейшем везут груз за пределы Российской Федерации, то данная услуга является транспортно-экспедиционной услугой и относится к международной перевозке, что дает право применить к спорным операциям ставку НДС в размере 0%.

Проведя налоговую проверку инспекция пришла к выводу о том, что пластиковая топливная карта фактически является средством, подтверждающим право на получение топлива, и что реализацию таких карт следует рассматривать как реализацию имущественных прав и так как реализованное топливо переходило в собственность на территории Российской Федерации, то его реализация не относится к международной перевозке и результаты такой деятельности подлежат обложению НДС по ставке не 0%, а 18%.

**- не включение в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль денежных средств, поступающих в управляющие компании от собственников помещений многоквартирных домов, в виде оплаты за коммунальные услуги.**

**По спору с управляющей организацией, оспариваемая сумма 1,7 млн.руб. Дело №А44-11979/2018**

**По спору с управляющей организацией, оспариваемая сумма 9 млн.руб. Дело №А44-2121/2019**

Общества на основании договоров управления многоквартирным домом, заключенных с собственниками помещений, осуществляли деятельность по управлению эксплуатацией жилого и нежилого фонда.

С целью исполнения данных договоров, Обществами были заключены договоры с ресурсоснабжающими организациями, предметом которых являлось предоставление коммунальных услуг (водоснабжения и водоотведения), предоставление услуг по подаче электрической и тепловой энергии, услуг по техническому обслуживанию и ремонту внутриквартирного и внутридомового газового оборудования. В соответствии с условиями данных договоров Общества, выступая исполнителем коммунальных услуг, приобретали коммунальные ресурсы в целях предоставления их собственникам жилых помещений.

Таким образом, налогоплательщики полагали, что правоотношения по поставке коммунальных ресурсов с собственниками жилых и нежилых помещений и с ресурсоснабжающими организациями носят исключительно посреднический характер.

Между тем, для правильности определения роли управляющей компании в взаимоотношениях ее с собственниками помещений и ресурсоснабжающими организациями необходимо было оценить заключенные договора с точки зрения действующего законодательства.

Исследовав представленные договоры управления, заключенные Обществами с собственниками помещений налоговым органом было установлено, что предметом данных договоров является личное оказание Обществами услуг и выполнение работ по надлежащему содержанию и текущему ремонту общего имущества, предоставление собственникам коммунальных услуг.

В целях исполнения договоров управления Общества заключили договоры с ресурсоснабжающими организациями, согласно условиям которых они выступали исполнителем, а не посредником.

По условиям указанных договоров Общества как самостоятельный субъект приобретали коммунальные ресурсы в целях предоставления их потребителям коммунальных услуг - собственникам помещений. Общества, являясь исполнителем коммунальных услуг, выступали абонентом по отношению к ресурсоснабжающим организациям, обязаны были оплачивать им весь объем коммунальных услуг; за поставленные ими как исполнителем коммунальных услуг собственники помещений перечисляли денежные средства на расчетные счета Обществ, которые расходовались ими по своему усмотрению.

Суд согласился, что Общества, выполняя функции управляющей организации, не осуществляли посреднической деятельности, их правовое положение в части предоставления собственникам помещений коммунальных услуг, услуг по техническому обслуживанию и содержанию общего имущества соответствует правовому положению исполнителя коммунальных услуг, в связи с этим денежные средства, поступающие от собственников помещений за указанные услуги, являются доходом управляющих организаций и, соответственно, подлежат включению в доходы от реализации товаров (работ, услуг).

Спасибо за внимание, доклад окончен.