

Настоящее сообщение носит исключительно информационный характер и не является консультацией или иным результатом оказания юридических услуг. Просим вас воздержаться от принятия юридически значимых решений, основанных исключительно на данном сообщении, которое по своему характеру не может учитывать всех фактических обстоятельств ведения вашей деятельности и исчерпывающим образом описывать все относящиеся к вашему случаю правовые нормы. Любые решения, основанные на данном сообщении, вы принимаете исключительно на собственный риск и соглашаетесь с тем, что Максима Лигал (ООО) не будет возмещать никакие связанные с этим убытки.

При необходимости получения профессиональной помощи по данному вопросу, пожалуйста, свяжитесь с нами с помощью контактов, указанных в настоящем сообщении.



ОБЗОР ИЗМЕНЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГОВОГО ПРАВА ЗА 1 ПОЛУГОДИЕ 2021 ГОДА

Представляем вашему вниманию обзор новостей в сфере правового регулирования и правоприменения в области налогового права за 1 полугодие 2021 года.

- ФНС РОССИИ ВЫПУСТИЛА ДОЛГОЖДАННОЕ ПИСЬМО О БОРЬБЕ С НАЛОГОВЫМИ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯМИ2
- ВЕРХОВНЫЙ СУД ОДОБРИЛ ОБНОВЛЕННЫЙ ПРОФИСКАЛЬНЫЙ ПОДХОД К «НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ»4
- АРЕНДАТОРЫ ДОЛЖНЫ ТЩАТЕЛЬНОЙ ОБОСНОВЫВАТЬ ДОСРОЧНЫЙ ВОЗВРАТ НЕОТДЕЛИМЫХ УЛУЧШЕНИЙ АРЕНДОДАТЕЛЮ7
- ОЧЕРЕДНАЯ ПОПЫТКА РЕШИТЬ ПРОБЛЕМУ КВАЛИФИКАЦИИ ИМУЩЕСТВА В КАЧЕСТВЕ НЕДВИЖИМОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....8
- НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ СТАЛИ ОКОНЧАТЕЛЬНО СВОБОДНЫ В НАРУШЕНИИ ПРОЦЕДУРНЫХ СРОКОВ11
- РОССИЯ ДЕНОНСИРОВАЛА СОГЛАШЕНИЯ С НИДЕРЛАНДАМИ14
- ИЗМЕНЕНЫ НЕКОТОРЫЕ ПРАВИЛА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ15
- ИЗМЕНЕН ПОРЯДОК РАССМОТРЕНИЯ ЖАЛОБ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ18

ФНС РОССИИ ВЫПУСТИЛА ДОЛГОЖДАННОЕ ПИСЬМО О БОРЬБЕ С НАЛОГОВЫМИ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯМИ

10 марта 2021 года налоговое ведомство представило обобщенную позицию по вопросу противодействия налоговым злоупотреблениям¹ и отказалось от собственных наиболее одиозных подходов последних лет, вызывавших недовольство бизнеса. Новый взгляд на оценку добросовестности затрагивает всех налогоплательщиков, от частных лиц до крупнейших компаний.

Отметим, что на протяжении более чем десятилетнего периода с 2006 по 2017 гг. в налоговом законе не было общей нормы, направленной на борьбу с недобросовестными действиями налогоплательщиков. Этот законодательный вакуум заполнялся судебными разъяснениями² о порядке оценки обоснованности получения налоговой выгоды, и только в середине 2017 года в Налоговом кодексе РФ появилась отдельная норма – статья 54.1.

Изменения стали долгожданным шагом по формированию законодательной основы для разрешения налоговых разногласий. В новой статье был учтен ряд пожеланий бизнеса. В частности, напрямую признано, что формальные недостатки (подписание документов неустановленными лицами или допускаемые контрагентами налоговые нарушения), а также наличие у налогоплательщика возможности достичь экономического результата иными (в том числе, более выгодными для бюджета) способами не могут считаться достаточными поводами для отказа в налоговых преимуществах.

С другой стороны, норма содержала ряд неопределенностей, которые ФНС первоначально истолковала в пробюджетном ключе. Так, службой был нивелирован ранее использовавшийся на практике тест на «должную осмотрительность» при выборе контрагента, проявление которой исключало претензии к налогоплательщикам, непосредственно не участвовавшим в т.н. «налоговых схемах». По мысли ФНС, даже невольно вступивший в отношения с «технической компанией», реально не участвовавшей в задокументированных операциях, коммерсант полностью лишается прав на вычеты по НДС и уменьшение налогооблагаемой прибыли. Не говоря уже о лицах, так или иначе причастных к злоупотреблениям.

В результате следующие несколько лет предприниматели, которых не мог удовлетворить такой суровый подход фискального ведомства, провели в спорах, с помощью судов выявляя правильное прочтение введенного положения. Промежуточные итоги этого противостояния ФНС России по существу подвела в марте 2021, новым письмом задав ориентиры урегулирования возникающих в налоговой сфере разногласий.

Не вдаваясь в полномасштабный анализ значительного по размеру (26 страниц!) и охвату идей документа, а также опуская его изъяны, отметим, что по наиболее проблемным аспектам ФНС существенно смягчила свою позицию и показала готовность к компромиссу.

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.

¹ [Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»](#)

² [Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»](#)

К примеру, на практике наиболее распространенная претензия – признание контрагента налогоплательщика «техническим», то есть не ведущим экономической деятельности и не уплачивающим налоги. ФНС предложила ранжировать такие ситуации в зависимости от вины предпринимателя. Случаи умышленного вовлечения «фиктивного» лица для получения незаконной налоговой экономии, а равно знания о таких действиях, следует отличать от ситуаций, когда налогоплательщик не знал, но должен был знать о «техническом» характере своего контрагента или вовсе не мог иметь такого знания. Последние две ситуации разграничиваются с использованием теста на «коммерческую осмотрительность», когда действия налогоплательщика сравниваются с поведением, в аналогичных обстоятельствах ожидаемым от разумного участника оборота. В этом смысле, бизнесу рекомендуется проверять не то, как исправно контрагент платит налоги, а насколько он способен исполнить свои обязательства по контракту и возместить потенциальные убытки в случае неисполнения.

При этом как для умышленных, так и для неосторожных нарушений ФНС России предполагает возможность «налоговой реконструкции», то есть применение вычетов НДС и учет затрат так, как если бы нарушения не было. Безусловно, порядок проведения «реконструирования» и характер вовлеченности в него налогового органа и налогоплательщика для этих случаев будут существенно различаться. Однако сам факт признания такой возможности в ситуациях налоговых злоупотреблений (тем более, совершенных умышленно) свидетельствует о сдвиге ранее существовавшей у фискального ведомства парадигмы полного отказа в налоговой выгоде и должен оцениваться исключительно позитивно.

Если «реконструкция» невозможна, например, при неустановлении реальных поставщиков (исполнителей, подрядчиков) по задекларированным операциям, ФНС России предлагает предпринимателям взыскивать убытки в виде переплаченных налогов со своих контрагентов и контролирующих их лиц. Несмотря на то, что такой подход является небесспорным и в любом случае требует дополнительной проработки соответствующих договорных механизмов, с практической точки зрения он вполне может рассматриваться добросовестным бизнесом как способ реагирования на налоговые риски.

ВЕРХОВНЫЙ СУД ОДОБРИЛ ОБНОВЛЕННЫЙ ПРОФИСКАЛЬНЫЙ ПОДХОД К «НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ»

Как уже указывалось выше, мартовское письмо ФНС России стало долгожданным итогом обобщения налоговой службой практики рассмотрения споров с налогоплательщиками на основе появившейся в 2017 году нормы ст. 54.1 НК РФ. Служба отказалась от наиболее одиозных подходов последних лет и предложила в целом взвешенный подход к порядку выявления и определения последствий налоговых злоупотреблений.

С момента появления Письма было до конца неясно, будет ли предложенный подход поддержан судами или же это лишь позиция налоговой службы, которая обязательна для территориальных органов, но еще только возможно будет полностью или частично воспринята судебной практикой.

Однако, данная неопределенность была довольно быстро устранена, хотя бы в части наиболее спорного вопроса о порядке определения налоговых последствий исполнения обязательств ненадлежащим лицом.

В Определении по делу ООО «Фирма «Мэри»³ Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ поддержала налоговый орган и подтвердила правомерность полного отказа в расходах в ситуации, когда налогоплательщик умышленно вовлек «техническую» компанию (прямой умысел) или достоверно знал о таких действиях третьих лиц (косвенный умысел).

Тем самым была отвергнута возможность применения расчетного способа определения налоговой обязанности, поскольку он «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». Напротив, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний 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.

Поддержку ВС РФ подхода ФНС России о недопустимости применения расчетного метода определения налоговых обязательств, когда установлены умышленные действия налогоплательщика, а равно его осведомленность о таких действиях со стороны контрагента или третьих лиц была остро воспринята большинством экспертов.

Представляется, что недовольство стало следствием завышенных ожиданий о возможности полноценного исправления изъянов правового регулирования (прежде всего ст. 54.1 НК РФ) административным или судебным истолкованием. На наш взгляд, такие предположения не являются обоснованными, а занятый ФНС России и ВС РФ подход должен восприниматься позитивно.

³ [Определение СКЭС ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 \(заявитель – ООО «Фирма «Мэри»\)](#)

Анализ предложенного концепта *в контексте действующего правового регулирования* (а не исходя из абстрактных представлений о справедливости и должном налоговом администрировании), вынуждает признать следующее.

1. Положения ст. 54.1 НК РФ говорят о полном отказе налогоплательщику в расходах и вычетах НДС при искажениях, неисполнении операций надлежащим лицом или налоговой цели в качестве основной.

2. В этом смысле все возражения о противоречии такой позиции ст. 3 (экономическая обоснованность и непроизвольность налогообложения), пп. 7 п. 1 ст. 31 (расчетный метод), ст. 41 (доход – экономическая выгода) или положениям глав 21, 23, 25 НК РФ об объекте и механизме взимания отдельных налогов, сводятся к несогласию с конституционностью п. 1 и 2 ст. 54.1 Кодекса, фактически допускающих взимание налога на прибыль с дохода, а не с прибыли, исчисление НДС с оборота, а не с добавленной стоимости.

3. Хотя КС РФ уже высказывался о конституционности ст. 54.1 НК РФ, ее ревизия не исключена, особенно с учетом прогнозируемой активизации борьбы со злоупотреблениями налогоплательщиков, в том числе в части взаимодействия с «техническими» компаниями.

4. Однако до дезавуирования значения данной нормы в конституционном производстве, представляется, что комментируемый подход, допускающий реконструкцию по налогу на прибыль через расчетный метод при неосторожной вине, а также «квазиреконструкцию» или «легализацию» в иных случаях, лучше (и, по-видимому, конституционнее), чем буквальное толкование нормы, в этой части лаконично предписывающей отказывать во всех расходах и вычетах.

5. Новая концепция действительно выглядит уже подхода Президиума ВАС РФ по известному делу Камского ЗЖБИК (постановление от 03.07.2012 № 2341/12). Реальная реконструкция предоставляется только в случаях неосторожной вины (в то время как Президиум ВАС РФ распространял эту опцию и на ситуации умысла), а возможность учета расходов при раскрытии реального контрагента при наличии умысла можно назвать реконструкцией только с очень большой натяжкой. Право налогоплательщика во всех без исключения случаях подать уточненную декларацию и представить исправленные документы никогда не вызывало сомнений, вряд ли отражение такой возможности говорит о предоставлении самостоятельного права на реконструкцию.

6. Вместе с тем, неверно сравнивать налоговые парадигмы «дела Камского ЗЖБИК» (решение по которому принималось в отсутствие общей антизлоупотребительной нормы) и «дела Мэри»; следует сопоставлять подходы ст. 54.1 НК РФ (в том ее буквальном смысле, который предлагался в 2017-2020 гг. зам. руководителя ФНС РФ Аракеловым С.А.) и «дела Мэри». В этом смысле имеет место существенное улучшение положения налогоплательщиков, а не его ухудшение.

7. Относительно соотношения пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ и ст. 54.1 НК, приходится согласиться с тем, что применение расчетного метода ограничено в условиях наличия оснований отказа в расходах и вычетах в соответствии с п. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ. В том же «деле Камского ЗЖБИК» ВАС РФ, вероятно, использовал этот механизм не от «хорошей жизни», а как компромисс за неимением иного. Инструмент все-таки предназначен для экстраординарных ситуаций восполнения формальных недостатков учета. Например, логично его применение при наличии обстоятельств п. 3 ст. 54.1 НК РФ, в частности, при подписании документов неуполномоченным или неустановленным лицом. В этом смысле вполне обоснован вопрос о целесообразности переоценки значения расчетного метода в условиях развития регулирования – если возвращаться к тексту нормы, через расчетный метод нужно устанавливать «подлежащую уплате сумму налогов», что буквально означает, что налоговое обязательство должно определяться с учетом

применения ст. 54.1 НК РФ (то есть без уменьшения на расходы и вычеты НДС, если к тому есть законные предпосылки).

АРЕНДАТОРЫ ДОЛЖНЫ ТЩАТЕЛЬНОЙ ОБОСНОВЫВАТЬ ДОСРОЧНЫЙ ВОЗВРАТ НЕОТДЕЛИМЫХ УЛУЧШЕНИЙ АРЕНДОДАТЕЛЮ

В самом начале 2021 года Верховным судом РФ был рассмотрен⁴ вопрос налоговых последствий возврата арендодателю произведенных с его согласия и недоамортизированных арендатором неотделимых улучшений в арендованное имущество в ситуации, когда они возвращаются без компенсации их стоимости арендатору.

ВС РФ, с одной стороны, согласился с налоговым органом в том, 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, Суд указал на наличие исключений из данного общего правила, когда остаточная стоимость может быть учтена в составе расходов, а НДС не подлежит уплате.

По существу, позиция ВС РФ сводится к тому, что существует общая презумпция недобросовестности действий налогоплательщика (видимо, связанных с предполагаемой «скрытой» возмездностью создания и возврата арендодателю неотделимых улучшений), которая, тем не менее, в соответствии с предлагаемым Судом алгоритмом может быть опровергнута.

Исходя из этого алгоритма, учет расходов и применение (невосстановление) вычетов НДС возможны в случае доказывания арендатором следующих обстоятельств:

- необходимость осуществления капитальных вложений, прежде всего, для ведения его собственной деятельности через арендуемый объект (например, обустройство торгового объекта в уникальном фирменном стиле, обустройства коммуникаций, необходимых, в первую очередь, для эксплуатации оборудования налогоплательщика);
- наличие у налогоплательщика на момент заключения договора намерения и возможности окупить стоимость капитальных вложений за счет использования арендованного имущества в течение предполагаемого срока аренды;
- существование разумных экономических причин в прекращении аренды до истечения срока полезного использования улучшений, произведенных в арендованном объекте, в том числе, если это связано с объективным изменением внешних условий ведения деятельности;
- отсутствие экономической ценности произведенных улучшений для собственника на момент прекращения аренды.

Несмотря на то, что ВС РФ занял по комментируемому делу достаточно консервативную и жесткую позицию, основанную на презумпции недобросовестности налогоплательщиков, рассматриваемое решение дает четкий и понятный алгоритм ее опровержения и, тем самым, повышает определенность в вопросе порядка налогообложения данных операций, которой не хватало в условиях разнородной арбитражной практики. Другое дело, что алгоритм основывается на выявлении критериев, оценка которых во многом носит субъективный характер, в результате чего острота проблемы в полной мере не снимается.

⁴ [Определение СКЭС ВС РФ от 01.02.2021 № 309-ЭС20-16872 по делу № А76-8895/2019 \(заявитель – АО «Промышленная группа «Метран»\)](#)

ОЧЕРЕДНАЯ ПОПЫТКА РЕШИТЬ ПРОБЛЕМУ КВАЛИФИКАЦИИ ИМУЩЕСТВА В КАЧЕСТВЕ НЕДВИЖИМОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В бурных дискуссиях об обоснованности подхода, занятого ВС РФ по делу ООО «Фирма "Мэри"», (возможность реконструкции при установлении умысла налогоплательщика на получение выгод от работы с «техническими» компаниями) определение по рассмотренному в тот же день делу ООО «Юг-Новый век» было несколько отставлено на второй план, в то время как оно обладает не меньшей значимостью для разрешения дел другой категории – квалификации имущества в качестве движимого или недвижимого для целей налогообложения.

Прежде всего, нужно оговориться и отдать должное коллегам из ВС РФ, которые, не имея отношения к первопричинам правоприменительной проблемы налоговых споров о движимом-недвижимом имуществе, коими, как представляется, выступают, прежде всего, неудачные законодательные решения, всеми силами стремятся найти выход из правового тупика и хоть сколько-нибудь повысить уровень определенности по данному вопросу.

Такое упорство в реализации намерения «навести порядок» (безотносительно степени его результативности), безусловно, заслуживает поддержки. Чего не скажешь о подходе ФНС РФ, которая, несмотря на декларируемую озабоченность проблемой и высказываемые на разнообразных площадках и в различных письмах добрые намерения в отношении спорного имущества определенных категорий (например, улучшений земельных участков), нисколько не снижает активность территориальных инспекций в переквалификации все более широкого круга объектов в недвижимые.

Обстоятельства дела типичны для споров данной категории последних лет. Для снабжения гостиницы Хайятт Ридженс в г. Сочи электричеством налогоплательщик в 2014 году приобрел по договору подряда распределительно-трансформаторную подстанцию (энергоустановку), которая была размещена в здании энергоцентра. Полагая ее объектом движимого имущества, общество в 2014 году не уплачивало налог на имущество на основании пп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ, а с 2015 года – на основании п. 25 ст. 381 Кодекса.

Налогоплательщик, с которым согласились суды первой и апелляционной инстанций, основывался на том, что спорное имущество не зарегистрировано 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 у нее прочной связи с землей.

Налоговый орган, которого поддержал окружной суд, не согласился с налогоплательщиком и доначислил налог, сославшись на то, что энергоустановка неразрывно связана с системой жизнеобеспечения здания гостинично-туристического комплекса, в связи с чем «является составной частью объекта недвижимости – объекта основных средств, и по совокупности признаков является составной частью неделимой недвижимой вещи».

ВС РФ, оставляя в силе акты судов первой и апелляционной инстанций сделал следующие выводы:

1. Сами по себе критерии 1) прочной связи вещи с землей, 2) невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также 3) соединения вещей для использования по общему назначению в сложную вещь, используемые гражданским законодательством (п. 1 ст. 130, п. 1 ст. 133, ст. 134 ГК РФ), не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на применение рассматриваемой льготы, поскольку эти критерии не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного

оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости – зданий и капитальных сооружений.

2. Наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в ЕГРН в силу п. 6 ст. 8.1 ГК РФ имеет доказательное значение для целей применения пп. 8 п. 4 ст. 374 и п. 25 ст. 381 НК РФ, но также не может использоваться в качестве безусловного критерия для оценки правомерности применения льготы.

3. В этой связи необходимо использовать установленные в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Поскольку в соответствии ОКОФ оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации), исключения из объекта налогообложения, предусмотренные пп. 8 п. 4 ст. 374 и п. 25 ст. 381 НК РФ, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

4. Нормативные основания для вывода о том, что при приобретении и монтаже установки налогоплательщик осуществил инвестиции не в приобретение оборудования, а в улучшение объектов недвижимости – здания энергоцентра и (или) недвижимого гостиничного комплекса, инспекцией при рассмотрении дела не приведены и судами не установлены.

Правовая позиция высшего суда по комментируемому делу оставляет смешанные чувства. Представляется, что ВС РФ, пытаясь найти сбалансированное, справедливое и универсальное решение, достиг цели лишь отчасти.

С одной стороны, суд низвергает значение для налоговых целей гражданско-правовых критериев (прочность связи с землей, невозможность раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения или изменения назначения, использование нескольких вещей по общему назначению), а также сведений ЕГРН, и ориентирует на использование формализованных бухгалтерских критериев признания имущества основным средством и ОКОФ, который отграничивает машины и оборудование от зданий и сооружений. Соответственно, по мысли ВС РФ, по общему правилу, машины и оборудование, принятые на учет в качестве отдельных основных средств, не подлежат обложению налогом на имущество.

С другой стороны, суд в ходе своих рассуждений обращает внимание на необходимость разграничения «инвестиций в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости – зданий и капитальных сооружений». В этой связи, безусловно, отрадно, что некапитальные сооружения, по всей видимости, также должны освобождаться от налогообложения. Однако, именно критерий прочности связи с землей (который был ВС РФ дисквалифицирован) в соответствии с градостроительным законодательством позволяет отличить капитальные сооружения от некапитальных (см. п. 10.2 ст. 1 ГрК РФ).

Таким образом, если в отношении зданий, с одной стороны, и машин с оборудованием, с другой, наступила некоторая определенность (относительная, поскольку речь идет только об общем правиле, из которого существуют исключения – например, коммуникации в здании – оборудование, подлежащее налогообложению), то в отношении сооружений задача не решена.

Более того, можно сказать, что ситуация в данной части усложнилась – если ранее, после принятия ВС РФ известного определения от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 (заявитель – ЗАО «Лесозавод 25») казалось, что единственным гражданско-правовым признаком, который можно и нужно исследовать для определения облагаемости налогом отдельных основных средств, является прочность связи с землей, то сейчас оказалось, что и этот признак, по мнению суда, является негодным. В этой связи становится совсем неясно, каким образом необходимо разграничивать необлагаемые «инвестиции в некапитальные сооружения» от облагаемых «инвестиций в капитальные сооружения».

Также, к сожалению, суд напрямую не отверг наиболее одиозный из имеющихся у налоговых органов критерий «технологической взаимосвязи». Да, из системного толкования текста комментируемого определения можно сделать вывод о том, что никакие признаки, характеризующие взаимосвязь (в т.ч. технологическую) основных средств между собой, не должны использоваться для признания тестируемого объекта облагаемым налогом, если он правомерно выделен в качестве отдельной инвентарной единицы. Однако, практика истолкования нижестоящими судами позиций ВС РФ (в частности, на примере дела Лесозавода 25) показывает, что они нечасто используют системное толкование текста определений высшего суда, игнорируя все то, что из них вытекает, но напрямую в них не отражено.

Подытоживая, комментируемое определение предлагает решение для множества спорных ситуаций квалификации имущества для налоговых целей, однако, исчерпывающим его назвать нельзя. Будем с интересом следить за развитием практики суда по данной категории споров (в том числе, по таким объектам как сооружения и улучшения земельных участков).

НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ СТАЛИ ОКОНЧАТЕЛЬНО СВОБОДНЫ В НАРУШЕНИИ ПРОЦЕДУРНЫХ СРОКОВ

Массовый характер проблемы нарушения налоговыми органами сроков проведения проверок не вызывает сомнений. Сама ФНС РФ неоднократно обращала на нее внимание и указывала территориальным органам на необходимость усиления контроля за соблюдением процедурных сроков при осуществлении налогового контроля (см. например, Письмо ФНС России от 10.01.2019 № ЕД-4-2/55).

В этой связи бизнес-сообщество и, особенно, налоговые специалисты с большим воодушевлением приняли новость о том, что на рассмотрение судебной коллегии по экономическим спорам впервые за последние несколько лет была передана жалоба налогоплательщика по делу, ключевым вопросом по которому выступили последствия нарушения инспекцией сроков производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах.

Передача жалобы налогоплательщика внушала осторожный оптимизм, поскольку в подавляющем большинстве случаев коллегия пересматривает судебные акты по делам, жалобы по которым переданы для рассмотрения в судебном заседании.

Кроме того, в определении о передаче жалобы в СКЭС ВС РФ судья Першутов А.Г. счел достаточным основанием для пересмотра обжалуемых судебных актов доводы налогоплательщика о том, что при исчислении установленного п. 3 ст. 46 НК РФ шестимесячного срока на обращение в суд необходимо учитывать совокупность сроков, предусмотренных для совершения налоговым органом всех действий в рамках мероприятий налогового контроля, принятия решения и мер по взысканию налоговой недоимки.

Вместе с тем, сложно было ожидать от ВС РФ полной поддержки позиции налогоплательщика, поскольку в нынешних условиях это могло привести к невозможности принудительного исполнения существенного по объему доначислений числа проверок.

Соответственно, все-таки ключевое ожидание и бизнеса, и налоговых специалистов, сводилось к тому, что каким бы ни было конечное решение, оно в любом случае должно повысить определенность, которой сейчас объективно не хватает при определении последствий допускаемых налоговыми органами в ходе проверок процессуальных нарушений.

К сожалению, как представляется, как раз в этой части, надежды в полной не оправдались.

Итак, в соответствии с Определением⁵:

– Суд, с одной стороны, указал, что само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам, иное приводило бы к смешению сроков, относящихся к различным административным процедурам – сроков производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах, и сроков исполнения решения, принятого по результатам названного производства. При этом, в отличие от процедуры взыскания задолженности, нарушение длительности производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах может быть обусловлено совокупностью причин, имеющих различный характер – как объективный (например, не поступление ответов налоговому органу на направленные им запросы иным лицам, позднее поступления ответов от уполномоченных органов других государств в рамках обмена информацией), так и субъективный (необходимость обеспечения реализации прав налогоплательщика, в том числе на ознакомление с материалами налоговой проверки, на подготовку дополнительных возражений и т.п.);

⁵ [Определение СКЭС ВС РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019 \(заявитель – ООО «Неринга»\)](#)

– с другой стороны, коллегия делает вывод, что поскольку применяемый при утрате налоговым органом возможности внесудебного взыскания предельный двухлетний срок на обращение в суд (абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ) выступает гарантией соблюдения принципа правовой определенности, при его нарушении возражения относительно несоблюдения длительности проведения налоговой проверки могут быть заявлены налогоплательщиком как при рассмотрении предъявленного к нему в судебном порядке требования о взыскании задолженности, так и при оспаривании самим налогоплательщиком выставленного налоговым органом требования об уплате налога, оспаривании решений (постановлений), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности.

Прежде всего, обращает на себя внимание некоторая непоследовательность рассуждений суда, приведенных в обосновании использования именно двухлетнего (п. 1 ст. 47 НК РФ), а не шестимесячного срока (п. 3 ст. 46 НК РФ).

Так, коллегия говорит о том, что меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет имущества налогоплательщика представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры, а соответственно, решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика может быть принято налоговым органом при наличии ряда условий: предварительного направления налогоплательщику требования об уплате налога; неуплаты налогоплательщиком в установленный срок суммы налога; вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в течение двух месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога; отсутствия на счетах налогоплательщика необходимых денежных средств или отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика.

Вместе с тем, судьи ограничивают налоговый орган именно двухлетним сроком из п. 1 ст. 47 НК РФ, который по смыслу данной нормы может применяться только в ситуации, когда была соблюдена вся последовательность действий, начиная от направления требования по уплате налога и до установления отсутствия на счетах налогоплательщика необходимых денежных средств или отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика. В этой связи, неясна судьба положения п. 3 ст. 46 НК РФ о том, что несоблюдение предусмотренного данной нормой шестимесячного срока на обращение налогового органа в суд исключает возможность такого обращения в принципе (при отсутствии заявления о восстановлении пропущенного срока по уважительным причинам).

Ну и основное: можно ли из вышеприведенных выводов суда однозначно заключить, в каком порядке необходимо исчислять избранный коллегией двухлетний срок и, соответственно, повысилась ли с принятием Определения определенность в вопросе последствий нарушения налоговым органом процессуальных сроков?

Для того, чтобы правильно ответить на этот вопрос, необходимо понять, что имел в виду ВС РФ, когда указывал, что двухлетний срок исчисляется с момента истечения срока добровольного исполнения обязанности по уплате, указанного в требовании: фактический срок, указанный в требовании (1) или срок, который в нем должен был быть указан, если бы требование было выставлено в нормативный срок (2).

В пользу первого варианта говорит пассаж суда о том, что срок производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах и срок исполнения решения по проверке – суть разные сроки, которые смешивать нельзя. Кроме того, судебный акт дословно звучит так: «он исчисляется с момента истечения срока добровольного исполнения обязанности по уплате, указанного в требовании».

В пользу второго варианта говорят ссылки ВС РФ на то, что превышение двухлетнего срока дает налогоплательщику возможность приводить возражения относительно «нарушения длительности проведения налоговой проверки» (которые заявлять бессмысленно, если считать два года со дня истечения срока на добровольное исполнение в соответствии с фактически выставленным требованием). В пользу данной логики и ссылка на вышеупомянутый п. 31 Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57.

При таких обстоятельствах, сложно сказать, что суду удалось реализовать главное ожидание налогоплательщиков – повысить определенность по рассматриваемому вопросу.

Если считать двухлетний срок консервативно, с момента истечения срока добровольного исполнения по фактически выставленному требованию – вряд ли мы встретим хотя бы несколько случаев его нарушения. А это значит, что большинство ситуаций нарушения сроков останутся непокрыты данной правовой позицией.

Если же толковать подход суда более либерально и исходить из того, что срок считается с момента, когда должен был истечь срок на добровольное исполнение при соблюдении нормативных сроков на выставление требования (такое толкование представляется более обоснованным), то двухлетнее ограничение выглядит гораздо лучше.

РОССИЯ ДЕНОНСИРОВАЛА СОГЛАШЕНИЕ С НИДЕРЛАНДАМИ

В связи с принятием Федерального закона от 26.05.2021 № 139-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» Министерство иностранных дел Российской Федерации нотой от 07.06.2021 № 6251/1едн официально уведомило Нидерландскую сторону о денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16.12.1996.

Согласно нормам статьи 31 Соглашения оно прекращает свое действие с 1 января 2022 года. Отмена соглашения повлечёт для лиц, связанных с обеими юрисдикциями, необходимость дважды уплачивать подоходные налоги без возможности зачета. Также будут исключены льготные условия налогообложения трансграничных операций.

По всей видимости, на этом процесс пересмотра двусторонних налоговых соглашений не завершится – в планах Минфина изменения договоров с Гонконгом, Сингапуром и Швейцарией. В случае их реализации в новых фискальных условиях окажутся более 90% трансграничных выплат.

ИЗМЕНЕНЫ НЕКОТОРЫЕ ПРАВИЛА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Срок обеспечения сохранности данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, увеличен⁶ с 4 до 5 лет (пп. 8 п. 1 ст. 23, пп. 5 п. 3 ст. 24 НК РФ).

В первом полугодии получили развитие изменения в порядке взаимодействия налоговых органов и банков:

- С 17.03.2021 – банки по запросу налоговых органов представляют копии паспортов имеющих право на распоряжение денежными средствами лиц, документов, определяющих отношения по открытию, ведению и закрытию счета клиента, карточек с образцами подписей и оттиска печати, информацию о бенефициарных владельцах счетов;
- С 01.01.2022 – банки для исчисления НДФЛ с процентов по вкладам обязаны представлять не позднее 1 февраля следующего года информацию о суммах выплаченных процентов в отношении каждого физического лица, которому производились такие выплаты в течение налогового периода

Введен упрощенный порядок применения налоговых вычетов по НДФЛ⁷ Упрощенный порядок применяется к правоотношениям по предоставлению налоговых вычетов, право на которые возникло у физических лиц с 01.01.2020 и распространяется на:

- инвестиционный вычет в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет (пп. 2 п. 1 ст. 219.1 НК РФ);
- имущественный налоговый вычет на покупку или строительство жилья (пп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ);
- имущественный вычет в сумме расходов на уплату процентов по целевым займам (кредитам), израсходованным на покупку или строительство жилья (пп. 4 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Для получения вычета в рамках упрощенного порядка необходимо представить заявление через личный кабинет налогоплательщика после окончания налогового периода, которое, по общему правилу, будет подлежать камеральной проверке в сокращенный срок 30 календарных дней.

После окончания проверки решение о вычете должно приниматься в течение 3 рабочих дней, а возврат налога должен быть произведен в течение следующих за ними 15 рабочих дней.

Налогоплательщик должен уведомляться налоговым органом о возможности подачи заявления (или о невозможности получения вычетов в упрощенном порядке) посредством ЛК не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, если налоговые агенты и банки, в свою очередь, представят необходимые сведения до 1 марта.

Вычет в упрощенном порядке будет предоставляется только при наличии у налогового органа и на основании сведений, предоставленных налоговыми агентами (в случае вычета по индивидуальному инвестиционного счета) и банками (в случае имущественных вычетов) в рамках обмена информацией.

В случае, если налоговый агент или банк впоследствии представят уточненные сведения,

⁶ [Федеральный закон от 17.02.2021 № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»](#)

⁷ [Федеральный закон от 20.04.2021 № 100-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»](#)

которые приведут к уменьшению суммы налога, возвращенной налогоплательщику, налоговый орган должен будет принять решение об отмене полностью или частично решения о предоставлении налогового вычета, а излишне возвращенные суммы налога должны будут быть уплачены физическим лицом в течение 30 календарных дней со дня направления налоговым органом через ЛК такого решения вместе с процентами за пользование бюджетными средствами (исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ).

ИЗМЕНЕН ПОРЯДОК РАССМОТРЕНИЯ ЖАЛОБ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

В частности:

- расширены основания для оставления жалоб (апелляционных жалоб) без рассмотрения: вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения жалобу налогоплательщика полностью или в части, если установит, что (1) до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом; (2) жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя лица на ее подписание; (3) до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из ЕГРЮЛ или ликвидирована либо получены сведения о смерти или об объявлении умершим физического лица, подавшего жалобу, и при этом спорное правоотношение не допускает правопреемства;
- установлено, что рассмотрение жалоб (апелляционных жалоб) может быть приостановлено: (1) до разрешения дела о том же предмете и по тем же основаниям арбитражным судом, судом общей юрисдикции; (2) в случае невозможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) до разрешения другого дела судом в конституционном, гражданском, арбитражном, административном, уголовном судопроизводстве; (3) до рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в порядке, предусмотренном гл. 20.3 НК РФ;
- лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), до принятия по ней решения предоставлено право обратиться с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части в целях представления дополнительных документов (информации), но не более чем на шесть месяцев (п. 1 ст. 140 НК РФ);
- закреплена возможность рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) с использованием видео-конференц-связи (п. 2 ст. 140 НК РФ).

МАТЕРИАЛ ПОДГОТОВЛЕН СИЛАМИ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО И АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА
MAXIMA LEGAL



Никита Дейнега

руководитель практики налогового и административного права

Maxima Legal

M +7 921 4436833

E n.deynega@maximalegal.ru