

## **НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ В РОССИИ**

Настоящая статья не претендует на полноту освещения такой обширной темы как налоговые споры в России. Главная ее цель в том, чтобы рассказать, как сегодня происходят налоговые проверки и налоговые споры в России, а также попытаться изменить все еще существующее у некоторых иностранных компаний, работающих в России, ошибочное представление, что судиться с российскими налоговыми органами опасно и бесперспективно.

Конечно, уже сегодня многие иностранные компании успешно отстаивают свою позицию в спорах с российскими налоговыми органами. Однако, так поступают не все. При этом одни опасаются новых проверок, других страшит длительность судебного разбирательства, третьи дорожат репутацией компании. А самое главное – всех беспокоит непредсказуемость исхода дела и будущие судебные издержки.

На наш взгляд, это - необоснованная позиция. В Европе, где налоговые разбирательства в суде достаточно редки, они вызывают интерес. В России же судебные налоговые споры стали уже делом обыденным. На репутацию компании они влияют скорее положительно. Чем тверже и принципиальнее позиция руководства компании, чем профессиональнее представляющие ее специалисты, тем меньше желания у налоговых органов иметь дело с такой компанией в будущем.

Более того, как показывает практика, если компания успешно оспорила решение налоговой проверки по одному периоду, то налоговый орган чаще всего снимает аналогичные претензии по следующим периодам. А значительные суммы судебных расходов и ущерб, причиненный работниками налоговых органов, можно и нужно взыскивать с налогового органа.

Согласно статистике Высшего Арбитражного Суда России в течение последних нескольких лет число рассмотренных арбитражными судами налоговых споров находится на уровне 90-100 тысяч дел в год, что составляет примерно 8-10% от общего числа всех дел, рассматриваемых арбитражными судами первой инстанции. Из общего количества налоговых дел 2/3 составляют иски Федеральной налоговой службы России (ФНС России) к налогоплательщикам, процент выигранных налоговыми органами дел в 2013 году составил около 37%. 1/3 дел – это иски компаний и граждан к ФНС России. При этом налогоплательщики выигрывают более 60% таких дел.

Таким образом, в настоящее время все больше и больше налогоплательщиков прибегают к судебной защите своих нарушенных прав. В основном компании обжалуют решения налоговых органов, составленных по итогам выездных проверок. И одновременно с этим увеличивается количество дел, выигранных налогоплательщиками. Но чтобы выиграть налоговый спор в арбитражном суде, компания должна уметь защищать себя не только в суде, но и на стадии налоговой проверки при вынесении налоговым органом решения.

## **НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ**

Пожалуй, не найдется такой компании, которая хотя бы раз не сталкивалась с налоговыми проверками. Согласно официальным статистическим данным налоговых органов, в результате камеральных и выездных проверок нарушения выявляются у 90-95% проверенных компаний. Последствия проверок: доначисление налогов и сборов по любым, порой самым формальным основаниям, начисление штрафов и пеней, блокировка расчетных счетов и прочее.

Федеральная налоговая служба России в своем внутреннем обзоре по результатам проверок, проведенных в 2012 году, заявила о существенном снижении качества налогового контроля и соответственно о снижении среднего объема налоговых доначислений. В 2013 году число проверок снизилось почти на четверть. Выездные проверки стали реже, но эффективнее. Риск выездных налоговых проверок у организаций стал меньше по сравнению с 2012 годом, однако средние доначисления по факту проверок снова возросли. В среднем налоговыми органами сейчас проверяется 6 компаний из 1000, что составляет 0,6%.

В 2013 году в Налоговый Кодекс РФ и ряд других нормативных актов внесено достаточно большое количество изменений, которые существенно расширяют возможности ФНС в области налогового контроля. Федеральные законы №134-ФЗ от 28.06.2013 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия незаконным финансовым операциям» и №153-ФЗ от 02.07.2013 «О внесении изменений в первую часть налогового кодекса РФ» существенно расширяют полномочия налоговых органов запрашивать документы и информацию и закрепляют обязанности налогоплательщиков и банков отвечать на эти запросы и представлять документы.

В связи с этим, ФНС России планирует и дальше повышать качество мероприятий налогового контроля. Предусматривается, что в будущем возрастет степень участия правоохранительных органов в налоговых проверках. Рассматривается возможность привлечения сотрудников органов внутренних дел к проведению камеральных налоговых проверок, а также наделения их полномочиями должностных лиц налоговых органов.

Федеральная налоговая служба России в своем Письме от 24.08.2012 года № АС-4-2/14007 вменяет налоговым инспекторам в обязанность инициировать участие в проверке сотрудников правоохранительных органов в случаях выявления необоснованного предъявления НДС к возмещению, участия налогоплательщика в схемах по уклонению от уплаты налогов, а также при обнаружении признаков фиктивного или преднамеренного банкротства.

Кроме развития сотрудничества с правоохранительными структурами, у налоговых органов расширяется собственный инструментарий проверки налогоплательщиков.

Министерством Финансов России в письме от 29.08.2012 года № 03–02–07/1–206 дано разъяснение о наличии у налоговых органов права истребовать у банков документы не только о контрагенте проверяемого налогоплательщика, но и о контрагентах указанного контрагента. Министерством Финансов России были признаны правомерными действия налоговых органов по истребованию документов о деятельности налогоплательщика у его сотрудников (Письмо Министерства Финансов России от 18.07.2012 года № 03–02–08/58).

Помимо этого предусматривается усиление государственного контроля в сфере борьбы с «фирмами-однодневками». Наряду с правоохранительными органами к борьбе с «однодневками» подключатся банки. Центральный Банк РФ в Письме от 28.06.2012 года №90-Т дал предписание всем кредитным организациям сверять юридические и фактические адреса своих клиентов. Для этих целей кредитным организациям рекомендовано пользоваться сервисом сайта ФНС России ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)), а именно мониторить раздел «Сведения о юридических лицах, связь с которыми по указанному ими адресу, внесенному в Единый государственный реестр юридических лиц, отсутствует».

В случае обнаружения клиента в указанной базе данных, кредитная организация обязана отказать в исполнении поручений по электронным платежным документам и проводить расчеты только по бумажным платежным поручениям. Кредитная организация обязана сообщать в Федеральную службу по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг) о всех операциях таких клиентов. Фактическое отсутствие компании по заявленному юридическому адресу является одним из оснований для отказа в открытии счета. Вышеупомянутые указания Центрального банка России основаны на нормах Федерального закона от 07.08.2001 года №115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".

В последние годы налоговые органы России при сборе доказательной базы по так называемым «фирмам-однодневкам» стали активно запрашивать в банках IP-адреса контрагентов проверяемого налогоплательщика. Полученная информация о вышеупомянутых IP-адресах, с которых происходило управление банковскими счетами контрагентов «фирм-однодневок» проверяемого налогоплательщика, как правило позволяет налоговым и правоохранительным органам выявить тот факт, что управление банковскими счетами «фирмы-однодневки» осуществлялось из офиса проверяемого налогоплательщика.

Вышеописанные мероприятия свидетельствуют о том, что налоговые органы России планируют в ближайшее время ужесточить налоговые проверки. Однако, если знать свои права и права налоговых органов, а также соблюдать требования налогового законодательства России, то бояться налоговых проверок не следует, не следует и бояться отстаивать свои права в спорах с налоговыми органами.

## **ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ**

Налоговые проверки бывают камеральными и выездными. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе представленных налогоплательщиком деклараций и документов. Выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа и, безусловно, является одним из самых нервных событий в жизни любой компании. Но некоторых трудностей можно абсолютно правомерно избежать еще на этапе подготовки к встрече с работниками налогового органа.

Ниже приведены некоторые практические рекомендации при подготовке компании к выездной налоговой проверке:

- Проверкой может быть охвачен только период в течение трех календарных лет деятельности компании, предшествовавших году, в котором вынесено решение о проведении проверки (см. пункт 4 статьи 89 Налогового кодекса РФ).
- Законом предусмотрено общее ограничение числа выездных проверок: в течение одного календарного года налоговые органы не вправе проводить две и более выездных проверок вне зависимости от проверяемого налога и периода (см. пункт 5 статьи 89 Налогового кодекса РФ), но самостоятельные выездные проверки в отношении филиалов и представительств при этом не учитываются.
- Сотрудники налоговой инспекции, осуществляющие выездную налоговую проверку, обязаны представить документы, подтверждающие их полномочия, а также решение о проведении выездной налоговой проверки (далее – «Решение»).
- Обязательными реквизитами Решения являются (см. пункт 2 статьи 89 Налогового кодекса РФ):
  - полное и сокращенное наименование налогоплательщика;
  - предмет проверки, а именно указаны те налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежат проверке;
  - проверяемые периоды;
  - наименования должностей, фамилий и инициалов сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Выявленные формальные ошибки или неточности реквизитов в Решении позволяют налогоплательщику отправить проверяющих обратно для устранения недочетов.

Налогоплательщик получает тем самым дополнительное время для надлежащей подготовки к выездной налоговой проверке.

При подготовке к выездной налоговой проверке следует учитывать следующее:

- Осуществить ревизию подлежащих проверке документов. Особое внимание следует уделить подлинникам документов, поскольку для налоговых органов и для суда именно они будут являться доказательствами. Согласно требованиям российского законодательства простые копии документов доказательствами для суда и для налогового органа не являются.
- Представлять документы налоговым инспекторам желательно по описи, чтобы, во-первых, при больших объемах документов иметь возможность видеть и анализировать - какие документы интересуют проверяющих, во-вторых, чтобы упростить задачу, если надо будет возвращать документы, и в-третьих, избавиться от необходимости повторно представлять документы и при необходимости иметь возможность доказать, что повторно запрашиваемые документы уже предоставлялись проверяющим.
- Представлять на проверку, если не указано иное, желательно копии документов, т.к. при подготовке копий у компании есть несколько дней на их изготовление.
- Следует правильно заверять копии документов. Согласно позиции Министерства финансов России (см. Письмо от 11.05.2012 г. № 03-02-07/1-22) следует заверять копию каждого документа, а не подшивку документов (ГОСТ Р 6.30-2003). Если ситуация такова, что надо предоставлять подлинники, то следует предварительно проверить, чтобы на первичных документах не было записей и пометок бухгалтера на полях.
- Целесообразно предоставить налоговым инспекторам отдельное помещение.
- Рекомендуется провести подробный инструктаж персонала Вашей компании, включая сотрудников IT-отделов. Сотрудники Вашей организации не обязаны предоставлять налоговым инспекторам никакую устную или письменную информацию без ведома главного бухгалтера или лица, уполномоченного в компании на взаимодействие с налоговыми инспекторами. В крайнем случае, налоговые инспекторы вправе интервьюировать сотрудников Вашей компании только в тех пределах, которые ограничиваются их трудовыми обязанностями.
- Разумно провести сверку с налоговым органом и при обоснованной необходимости доплатить доначисленные налоги и пени. Это поможет избежать уплаты штрафных санкций, неправомерных споров и проигрыша в суде.
- Разумно заранее подготовить доказательства по обоснованию тех сделок, которые могут вызвать сомнение у налоговых инспекторов. В качестве обоснований могут

быть приведены нормы законов, позиции из писем ФНС России, Министерства финансов России, ответы налоговых органов на запросы налогоплательщиков и судебная практика.

- Если позволяет время, целесообразно обратиться в Министерство финансов России или ФНС России с письменным запросом о разъяснении интересующего вопроса о применении налогового законодательства и далее действовать в соответствии с полученным ответом. Именно эти государственные органы в силу Закона (см. подпункт 4 пункта 1 статьи 32 и статьи 34.2 Налогового кодекса РФ) наделены полномочиями по разъяснению налогового законодательства.
- Важно, чтобы полученный официальный ответ на Ваш запрос был подписан уполномоченным должностным лицом финансового или налогового органа. Если налогоплательщик в своих действиях руководствовался письменными разъяснениями налогового или финансового органа, то он освобождается от ответственности, включая уплату пеней (см. пункт 8 статьи 75 Налогового кодекса РФ).
- Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Однако, Налоговый кодекс РФ предусматривает и «продление», и «приостановление» этого срока (см. пункт 6 статьи 89 Налогового кодекса РФ).
- Продление срока выездной налоговой проверки допускается до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.
- Общий срок приостановления выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. В случае, если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров, и в течение шести месяцев требуемая информация так и не была получена, то срок приостановления проверки может быть увеличен еще на три месяца.
- Налоговый орган вправе приостановить выездную налоговую проверку для следующих целей:
  - Истребования документов (информации);
  - Получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;
  - Проведения экспертиз;
  - Перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Сроки проведения выездных налоговых проверок в России могут быть весьма значительными. В практике нередки случаи, когда выездная налоговая проверка проводится около 12 - 15 месяцев.

По результатам выездной проверки всегда составляется Акт, в котором указывается, выявлены ли какие-либо нарушения налогового законодательства или нет. Если компания не согласна с фактами и выводами, указанными в Акте проверки, то она имеет право в течение одного месяца с момента получения Акта представить в налоговый орган письменные возражения и в дальнейшем попытаться отстоять свою позицию при рассмотрении представленных ею возражений в налоговом органе. Фактически с момента представления таких возражений и начинается налоговый спор.

Практика показывает, если один раз необоснованно и без сопротивления заплатить по всем претензиям налогового органа, компания рискует стать «дойной коровой». Выполняя свой план по доначислениям в бюджет, налоговая инспекция будет штрафовать компанию снова и снова. Чтобы избежать подобного развития событий, необходимо с момента получения Акта проверки или с момента получения Решения о проведении проверки выработать последовательную правомерную стратегию поведения, пригласить квалифицированного специалиста, чтобы оценить возможные риски и шансы. Как показывает практика, это позволяет сэкономить значительные средства компании в будущем.

Получение проверяемой компанией Акта налоговой проверки с предложением доплатить суммы налогов, пени, а также штрафных санкций очень важный этап, поскольку обычно именно по результатам рассмотрения возражений на Акт выносится Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае несогласия с Актом выездной налоговой проверки, рекомендуется приступить к подготовке возражений на Акт проверки настолько можно быстрее, а также предельно тщательно готовить свою позицию и доказательства для представления их в налоговый орган.

Письменные возражения проверяемой компании по Акту проверки должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и решение должно быть принято в течение десяти дней со дня истечения месячного срока, предоставленного компании-налогоплательщику на представление письменных возражений (см. пункт 1 статьи 101 Налогового кодекса РФ). Допускается продление срока для вынесения налоговым органом решения по проведенной проверке, но не более чем на один месяц. Если вышеуказанные сроки пропущены, а проверяемая компания не получила Решение, следует как можно скорее получить Решение, чтобы не пропустить срок для обжалования.

С момента получения Решения у налогоплательщика есть один месяц до вступления Решения в законную силу. По общему правилу, указанному в пункте 9 статьи 101 Налогового кодекса РФ, Решение налогового органа должно быть вручено налогоплательщику в течение пяти дней после дня его вынесения. В случае, если Решение вручить невозможно, оно направляется по юридическому адресу компании по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

В случае несогласия компании с Решением налогового органа в месячный срок следует подать апелляционную жалобу в вышестоящий налоговый орган (досудебное обжалование). Если апелляционная жалоба на решение налогового органа подана, то решение вступит в силу только с момента его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Досудебное обжалование Решения налогового органа о доначислении налогов по результатам налоговой проверки в вышестоящем налоговом органе является обязательным условием для дальнейшего обращения компании в суд и действует в России уже более четырех лет. С 2014 года этот порядок стал обязательным для обжалования всех решений налоговых органов, их действий или бездействий.

Целью введения в 2009 году досудебного аудита было снижение конфликтов ФНС России с налогоплательщиками, сокращение числа налоговых споров, снижение нагрузки на судебную систему. По данным ФНС России, благодаря досудебному аудиту количество споров, дошедших до суда, снизилось примерно на 13%. Однако тот факт, что в 2011-2013 годах вышестоящими налоговыми органами было удовлетворено не более 15% жалоб на решения налоговых органов, а по оставшимся решениям более половины отменены судом, говорит о том, что досудебный аудит не повысил качество работы налоговых инспекций.

Эффективность судебного обжалования решений и действий налоговых органов в России остается намного выше, чем эффективность досудебного обжалования. Это подтверждается практикой. Обычно в ходе досудебного обжалования вышестоящий налоговый орган лишь незначительно снижает суммы доначислений по налогам и исправляет очевидные ошибки нижестоящих инспекций.

Поэтому остается использовать те немногие положительные моменты, которые дает процедура досудебного разрешения налоговых споров. Во-первых, действующий порядок обжалования позволяет избежать бесспорного взыскания всех начисленных сумм до рассмотрения апелляционной жалобы. Во-вторых, дает возможность налогоплательщику основательно подготовиться к рассмотрению спора в суде, взвесить свои аргументы, ориентируясь на сложившуюся судебную практику спрогнозировать судебный исход данного дела, внимательно проанализировать и обдумать, какие доводы стоит заявлять, какие документы представлять, а какие «придержать до суда». И в-третьих, грамотно составленная апелляционная жалоба, продуманная позиция,



подобранные доказательства составят основу для успешной защиты в суде и позволят уменьшить будущие расходы на стадии судебного разбирательства.

Большинство налоговых споров можно условно разделить на три группы. Основная масса споров – это обжалование ненормативных актов налоговых органов о привлечении (или об отказе в привлечении) к налоговой ответственности. Вторая группа чуть меньше первой – о взыскании налога, пени или штрафа. И третья группа – о возврате из бюджета уплаченных налогов, в том числе налога на добавленную стоимость. У каждой группы есть свои особенности.

Следует упомянуть одну из важнейших причин, которая на протяжении многих лет в России приводит к самым многочисленным налоговым спорам, относящимся к вышеперечисленным трем группам. Это – претензии налоговых органов к сделкам налогоплательщика с теми контрагентами, которые не исполняют своих налоговых обязательств и которые получили название – недобросовестные контрагенты. При этом налоговые органы указывают на то, что налогоплательщик якобы не проявил должную осмотрительность при выборе контрагентов и следствием таких претензий становится доначисление НДС и налога на прибыль, пеней, штрафных санкций. Как правило, размеры таких налоговых доначислений весьма значительны.

Нами наработан большой практический опыт защиты прав и интересов клиентов в спорах с налоговыми органами в судах по делам, связанным с «непроявлением должной осмотрительности при выборе контрагентов». В нескольких инстанциях арбитражных судов России мы успешно защищали, к примеру, права крупного международного концерна (Концерн), которому налоговый орган отказал в применении налоговых вычетов по НДС в размере 53 миллионов рублей, а также доначислил на эту сумму пени и налоговые санкции, обвинив Концерн в «непроявлении должной осмотрительности при выборе контрагентов».

Концерн производит в России лесопромышленную продукцию. Для производства продукции Концерн приобретает большое количество древесины. В применении налоговых вычетов по НДС при приобретении древесины и было отказано налоговым органом. По мнению налоговой инспекции, Концерн не проявил должную осмотрительность при выборе контрагентов, не удостоверил полномочия лиц, ответственных со стороны контрагентов за совершение действий по заключению и подписанию договоров, передачу-приемку товаров; лица, заявленные как учредители и руководители контрагентов, таковыми якобы не являлись; документы от имени контрагентов подписаны якобы неуполномоченными (неустановленными) лицами и содержат недостоверные и противоречивые сведения.

При подготовке к судебным разбирательствам мы скрупулёзно подготовили позицию Концерна, собрали дополнительные доказательства, свидетельствующие о том, что сотрудниками Концерна проявлялась должная осмотрительность и осторожность при выборе контрагентов. В результате проведенной работы позиция Концерна в суде заключалась в следующем: по Закону налогоплательщик не может отвечать за

действия третьих лиц, так как все договоры с контрагентами были исполнены, денежные средства были перечислены на расчетные счета контрагентов, действительность хозяйственных операций налоговым органом не оспаривается, претензии налогового органа являются необоснованными.

В пункте 10 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 №53 указано, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

При подготовке к судебным разбирательствам нами были направлены адвокатские запросы в Следственный комитет РФ с просьбой сообщить результаты расследования уголовных дел, возбужденных по признакам преступления, предусмотренного частью 4 статьи 159 Уголовного кодекса РФ (мошенничество в особо крупном размере) в отношении директоров двух контрагентов нашего клиента. Полученные ответы из Следственного комитета РФ впоследствии стали важными доказательствами отсутствия взаимозависимости и аффилированности между Концерном и контрагентами.

Помимо этого налоговому органу не удалось доказать, что Концерн знал или должен был знать о нарушениях налогового законодательства со стороны контрагентов. Положения пункта 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ не обязывают Концерн контролировать соблюдение законодательства о налогах и сборах со стороны его поставщиков, проводить экспертизу подписей на первичных документах.

Концерн представил в арбитражный суд доказательства, свидетельствующие о проявлении им должной осмотрительности, доказательства правоспособности контрагентов и правомочности их представителей. При заключении договоров на поставку лесопродукции от контрагентов были получены копии уставных документов контрагентов, копии свидетельств о государственной регистрации, свидетельств о постановке на налоговый учет в налоговом органе, выписки из Единого государственного реестра юридических лиц, доверенности, копии паспортов директоров контрагентов, приказы о назначении их на должность, договоры по приобретению лесопродукции у субпоставщиков, лесорубочные билеты.

Кроме того, нами были представлены в суд доказательства отсутствия претензий со стороны налоговых органов к спорным контрагентам. Руководители спорных контрагентов не были ранее дисквалифицированы и не были внесены в реестр дисквалифицированных лиц граждан, то есть имели право занимать руководящие должности в компаниях. Доказательства этого также были представлены нами в суд в виде ответов, полученных из Министерства внутренних дел РФ на наши адвокатские запросы.

При этом налоговому органу не удалось доказать направленность деятельности Концерна на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей. Напротив, вниманию суда нами были представлены аналитические таблицы с участием всех контрагентов Концерна. Из таблиц следовало, что объем закупки древесины через спорных контрагентов не являлся основным для Концерна и составил в количественном выражении не более 12%, а в стоимостном выражении не более 13%. При этом количество поставщиков древесины превысило 170 в год.

Помимо этого нами были успешно оспорены в суде протоколы допросов сотрудников налогового органа руководителей и учредителей контрагентов. Показания свидетелей были противоречивы, а протоколы допросов при их рассмотрении комплексно свидетельствовали о том, что Концерн фактически и на законных основаниях приобретал лесопroduкцию у спорных контрагентов. Кроме того, нам удалось доказать суду, что почерковедческие исследования первичных документов, проведенные налоговым органом, проведены с многочисленными нарушениями, носят вероятностный характер, что впоследствии позволило суду признать их недопустимыми доказательствами по делу.

Решением арбитражного суда первой инстанции и суда апелляционной инстанции решение налоговой инспекции в части привлечения Концерна к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДС в размере 53 миллионов рублей и соответствующих сумм пеней и налоговых санкций было признано недействительным по каждому из контрагентов. Следовательно, правильно подготовленная позиция и собранные доказательства по делу обеспечили выигрыш Концерна в арбитражном суде в полном объеме.

## **УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ В РОССИИ**

Кроме норм о налоговых правонарушениях, содержащихся в Налоговом кодексе РФ, в Уголовном кодексе РФ содержатся нормы, предусматривающие уголовную ответственность за преступления в сфере уплаты налогов и сборов, а именно:

- ✓ уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (статья 198 Уголовного кодекса РФ);
- ✓ уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (статья 199 Уголовного кодекса РФ);
- ✓ неисполнение обязанностей налогового агента (статья 199.1 Уголовного кодекса РФ);

- ✓ сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (статья 199.2 Уголовного кодекса РФ).

По статистике Следственного комитета РФ количество расследуемых и рассматриваемых судом уголовных дел о налоговых преступлениях в последнее время сильно сократилось. Так, в 2009 году было зарегистрировано 14 642 налоговых дела, а в 2011 – 3 367 дел. В сравнении с началом 2000-х количество расследуемых налоговых преступлений сократилось почти в 30 раз.

Основная причина такого резкого снижения зарегистрированных налоговых преступлений - принятие Федерального закона от 06 декабря 2011 года N 407-ФЗ, согласно которому поводом для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. То есть возбуждение уголовного дела о налоговом преступлении теперь возможно лишь при вступлении в законную силу решения налогового органа.

Если налогоплательщик не согласен с решением налогового органа и обжаловал его, то необходимо время на досудебное и затем судебное разбирательство. Только после этого решение налогового органа может вступить в законную силу и соответственно только в этом случае налоговый орган при наличии оснований вправе передать дело в соответствующее подразделение Следственного комитета РФ.

В связи с резким уменьшением количества уголовных дел и практическим отсутствием мер уголовно-правового воздействия на неплательщиков налогов в России, государство вновь готовит законодательные изменения, которые должны ужесточить борьбу с неуплатой налогов. В 2013 году Президентом России в Государственную Думу был внесен законопроект, согласно которому правоохранные органы получают право возбуждать уголовные дела о налоговых преступлениях в общем порядке, предусмотренном уголовно-процессуальным законодательством. Поводом для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении сможет стать сообщение о преступлении практически от любого лица, а не только сообщение компетентного органа в сфере налогов и сборов. Принятие подобного закона потребует от компаний-налогоплательщиков дополнительных усилий по защите их прав и законных интересов.

## **ВЗЫСКАНИЕ УБЫТКОВ, ПРИЧИНЕННЫХ НЕПРАВОМЕРНЫМИ ДЕЙСТВИЯМИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

Обращение в суд за защитой нарушенных прав – это серьезный шаг для любой компании, поскольку с этим связаны значительные финансовые затраты компании. Но если позиция компании основана на законе, подкреплена доказательствами и есть понимание обоснованности собственной убежденности, то обращение в суд будет разумным и выгодным. Выиграв спор в суде, компания в значительной степени сможет

компенсировать свои затраты на судебное разбирательство за счет проигравшей стороны, то есть – за счет налогового органа.

Во-первых, **государственная пошлина возвращается выигравшему в суде спор налогоплательщику в полном объеме** (см. статью 110 Арбитражного процессуального кодекса РФ). По делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов госпошлина возвращается полностью, даже если суд частично удовлетворил иски требования налогоплательщика. Во-вторых, **налогоплательщик вправе требовать возмещения в полном объеме убытков, причиненных неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов и их должностных лиц** (см. статьи 21 и 35 Налогового кодекса РФ).

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что суды неохотно удовлетворяют требования компаний, требующих возмещения убытков с налоговых органов. В отказах о возмещении убытков суды, как правило, указывают на недоказанность размера убытков либо на отсутствие причинно-следственной связи между возникшими убытками и деяниями налоговых органов (их должностных лиц). Однако можно с уверенностью сказать, что количество споров о возмещении убытков неизменно возрастает. С 2009 года судебная практика идет по пути взыскания с налоговых органов значительных сумм ущерба, причиненного проверяемым компаниям в результате бездействия или незаконных решений налоговых органов.

*Так например, в 2011 году компания "Валарс СА" (Швейцария) выиграла спор у Федеральной налоговой службы России о взыскании 9 миллионов рублей убытков. Суть спора заключается в том, что компания «Валарс СА» представила в службу судебных приставов исполнительный лист о взыскании с компании-должника ООО "Агро-Холдинг" 16,5 миллионов рублей убытков и процентов за пользование чужими денежными средствами. При этом компания «Валарс СА» располагала сведениями о том, что должник ООО «Агро-Холдинг» в ближайшее время на основании выигранного судебного решения должна заявить в налоговый орган требование о возмещении из бюджета РФ суммы в размере 10 миллионов рублей.*

*Поэтому компания "Валарс СА" заранее обратилась к судебному приставу-исполнителю с ходатайством о принятии всех возможных мер для обращения взыскания на денежные средства должника, предполагаемые к выплате ему из бюджета. Судебный пристав-исполнитель своим постановлением обязал налоговую инспекцию в случае принятия заявления от компании ООО «Агро-Холдинг» о возмещении из бюджета НДС, незамедлительно письменно проинформировать его, с указанием даты принятия решения по данному заявлению и номера расчетного счета, обозначенного налогоплательщиком-должником в заявлении о возмещении НДС.*

*После того, как компания ООО «Агро-Холдинг» обратилась в налоговый орган с заявлением о возмещении НДС, налоговая инспекция направила судебному приставу-исполнителю выписку из Единого государственного реестра юридических лиц в отношении ООО "Агро-Холдинг" и сообщила сведения о счетах, но не указала сведения*

*о том расчетном счете, на который впоследствии было перечислено возмещение налогов, в результате чего было потеряно время. После того, как судебный пристав-исполнитель разобрался в ситуации, денег на данном счету компании-должника ООО «Агро-Холдинг» уже не было. Поэтому компания "Валарс СА", полагая, что в результате неправомερных действий налоговой инспекции она утратила возможность исполнения судебного акта за счет денежных средств, перечисленных налоговой инспекцией должнику, обратилась с иском в суд.*

*Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.07.2011 и Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2011 по делу N А53-22220/2010 с Федеральной налоговой службы России в пользу компании "Валарс СА" было взыскано 9 миллионов рублей убытков. Впоследствии кассационная инстанция и Высший арбитражный суд РФ оставили решение о взыскании с налоговой инспекции убытков без изменения.*

Взыскание реального ущерба с налоговых органов, нарушивших права и интересы компаний и граждан, является эффективным инструментом воздействия на налоговые органы. У компаний появились возможности добиваться компенсации за многочисленные случаи противоправного поведения сотрудников налоговых органов. Помимо этого, в случае выигрыша налогоплательщиком дела в суде, **Закон наделяет налогоплательщиков правом требовать от налоговых органов возмещения убытков, понесенных на оплату услуг адвокатов.**

Конституционный суд РФ указал на то, что законодатель не установил каких-либо ограничений на возмещение имущественных затрат на представительство в суде интересов того лица, чье право было нарушено (см. Определение КС от 20.02.2002 №22-О). Спорные правоотношения регулируются нормами Арбитражного процессуального кодекса РФ (см. статьи 106, 110, 111). Кроме того имеются общеобязательные правовые позиции Конституционного суда РФ (см. Определение КС от 21.12.2004 № 454-О и Определение КС от 20.10.2005 № 355-О) и Высшего арбитражного суда РФ (см. Информационные письма Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 №82 и от 05.12.2007 №121), из которых следует, что возмещение документально подтвержденных расходов на оплату услуг представителей ограничивается разумными пределами. При этом разумность расходов определяет суд. Лицо, требующее возмещения расходов на оплату услуг представителей, доказывает размер и факт их выплаты. Другая сторона (налоговый орган) обязана доказывать их чрезмерность. И только суд устанавливал водораздел между разумностью и чрезмерностью (по налоговым спорам такие суммы ранее составляли в пределах от 100 тысяч рублей – до 1,5 млн. рублей и более).

Безусловно, суд при определении величины расходов на оплату услуг представителей должен учитывать такие факторы, как сложность дела, степень участия представителя в процессе, длительность процесса, соотношение расходов с защищаемым благом, стоимость юридических услуг в данном регионе и прочее. Однако на практике, если сумма была большой, суд произвольно решал вопрос о разумных пределах. В итоге,

стоимость представительских услуг в налоговом споре получалась в десятки раз меньше фактически понесенных затрат.

Со временем практика Высшего арбитражного суда РФ изменялась к выгоде налогоплательщиков, изменялись критерии разумности возмещаемых судебных расходов, произошел отказ от нормирования, минимизации расценок на адвокатскую помощь. В 2011 - 2012 годах состоялся ряд «знаковых» дел, которые имели решающее значение в формировании практики по данному вопросу.

*Так, Корпорация «Аэлита Софтвэз Корпорэйшн» выиграла в Арбитражном суде города Москвы иск у Межрайонной налоговой инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, где сумма доначислений НДС и налога на прибыль составила 24 миллиона рублей, помимо этого - пени и штрафы. Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение арбитражного суда города Москвы без изменения.*

*Впоследствии корпорация «Аэлита» обратилась в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о взыскании судебных расходов на оплату услуг представителей в размере 2,89 миллионов рублей. Определением Арбитражного суда города Москвы заявление было удовлетворено в полном объеме. Суд первой инстанции исходил из того, что корпорация документально подтвердила наличие и размер понесенных расходов по оплате услуг представителей, доказала их разумность, а инспекция не обосновала и не представила доказательств чрезмерности расходов. Однако, суды апелляционной и кассационной инстанций изменили Определение суда первой инстанции, посчитав сумму расходов на оплату услуг представителей в размере 2,89 миллионов рублей неразумной и взыскали с налоговой инспекции лишь 100 тысяч рублей.*

*Однако Постановлением Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 15.03.2012 №16067 судебные акты апелляционной и кассационной инстанций были отменены, а Определение Арбитражного суда города Москвы от 09.03.2011 о взыскании судебных расходов на оплату услуг представителей в размере 2,89 миллионов рублей было оставлено в силе и вступило в законную силу.*

*При этом Высший арбитражный суд РФ отметил следующее: корпорация «Аэлита Софтвэз Корпорэйшн» в обоснование своей позиции о необходимости возмещения спорной суммы судебных расходов представила в суд договор на оказание юридических услуг, дополнительное соглашение к этому договору, договор с транспортной компанией и дополнительные соглашения к нему, акты сдачи-приемки услуг, акты оказанных транспортных услуг. В представленных корпорацией материалы дела отчетах перечислены действия, совершенные работниками названного общества по исполнению договора, в том числе анализ оспариваемого решения налоговой инспекции и сложившейся судебной практики, формирование правовой позиции применительно к рассматриваемой спорной ситуации, подготовка заявления в суд и иных процессуальных документов, представление интересов корпорации в судебных заседаниях трех судебных инстанций, подготовка отзывов на апелляционную*

*и кассационную жалобы инспекции. К материалам дела были приобщены платежные документы, которыми подтвержден факт оплаты оказанных корпорации юридических и транспортных услуг, предусмотренных соответствующими договорами.*

*Обосновывая разумность произведенных расходов по оплате оказанных юридических услуг, корпорация представила в суд данные о почасовых ставках услуг судебного представительства в налоговых спорах, оказываемых другими юридическими компаниями, которые были сопоставимы либо превышали ставки общества, оказавшего соответствующие услуги по рассмотренному делу.*

*Суд первой инстанции изучил представленные в материалы дела расчеты произведенных издержек и сравнительный анализ расценок, на основании чего пришел к выводу, что затраты корпорации на оплату юридических услуг, связаны с конкретными стадиями рассмотрения спора и соразмерны стоимости таких же услуг, оказываемых другими юридическими компаниями того же рейтингового уровня по критериям известности, открытости и уровня качества услуг.*

*При определении суммы, подлежащей взысканию с инспекции в качестве судебных расходов, суд первой инстанции учел также и характер рассматриваемого спора и его сложность. Кроме того, судом первой инстанции были учтены такие обстоятельства, как отсутствие единообразной практики разрешения аналогичных споров в арбитражных судах.*

Вышеприведенное Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ важно тем, что помимо прежних выводов, что на заявителе лежит бремя доказывания факта и размера судебных издержек, а на проигравшей стороне – обязанность доказывания чрезмерности заявленных сумм, содержит новые выводы, а именно:

- Сумма судебных издержек, до которой арбитражный суд снижает заявленные требования, не может быть произвольной. Судебный акт должен содержать объяснения той суммы, которую суд посчитал разумной, а материалы дела должны содержать расчеты и иные доказательства, которые бы подтверждали выводы суда.
- Доказательства, расчеты и обоснование неразумности взыскиваемых расходов должна представлять в суд проигравшая сторона, но не суд по своей инициативе. В этом проявляется соблюдение основополагающих принципов арбитражного процесса - состязательности сторон. И даже при значительных суммах издержек суд не вправе считать их явно чрезмерными и освободить налоговый орган от бремени доказывания их чрезмерности.
- Ориентиром для установления разумности издержек служит информация о ценах на аналогичные юридические услуги других аналогичных юридических компаний. При этом сторона, несущая расходы, сама выбирает исполнителя услуг, исходя из характера и сложности спора.



Последующие выводы Высшего арбитражного суда России в 2013 году подтвердили и закрепили складывающуюся практику.

*Так, Компания ООО «Шелл Нефть» обратилась в суд с заявлением о взыскании с Межрайонной налоговой инспекции ФНС №48 по городу Москве расходов, понесенных в связи с рассмотрением спора в арбитражных судах, в размере 2,75 миллионов рублей (в период 2009-2011 компания успешно оспорила в судах Решение налоговой инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).*

*Определением Арбитражного суда города Москвы заявление было удовлетворено частично, а именно - в сумме 70 000 рублей. Девятый арбитражный апелляционный суд и Федеральный арбитражный суд Московского округа оставили решение без изменений.*

*Ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами положений статьи 110 АПК РФ, компания обратилась в Высший арбитражный суд РФ с заявлением о их пересмотре в порядке надзора. В Определении от 27 августа 2013 г. №ВАС-8214/13 Высший арбитражный суд РФ указал на то, что вынося мотивированное решение об изменении размера сумм, взыскиваемых в возмещение расходов, суды не вправе уменьшать его произвольно, тем более, если другая сторона не заявляет возражений и не представляет доказательства чрезмерности взыскиваемых с нее расходов.*

*Налоговая инспекция, доказывая чрезмерность заявленных расходов, представила в материалы дела документы, представляющие собой коммерческое предложение других юридических компаний, которые были готовы оказать юридическую помощь в аналогичной ситуации за вознаграждение, размер которого находится в интервале 540-700 тысяч рублей. Суд должен был дать оценку этим доказательствам.*

*Между тем, в нарушение положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса РФ судами не была дана оценка каждому доказательству, представленному в материалы дела. Несоблюдение данного основополагающего принципа арбитражного процесса привело к тому, что в оспариваемых компанией судебных актах отсутствуют результаты оценки доказательств, судами не приведены мотивы, по которым спор, рассматриваемый дважды в судах трех инстанций с доказательствами, приобщенными в 53 томах, является несложным. Также суд не обосновал причину снижения в 40 раз заявленной к возмещению суммы судебных расходов, в том числе в 10 раз по сравнению с альтернативным расчетом, произведенным инспекцией.*

*Коллегия судей Высшего арбитражного суда России отметила, что оценка доказательств по своему внутреннему убеждению не предполагает возможность суда выносить не мотивированные судебные акты. Признавая по собственной инициативе понесенные стороной судебные расходы явно завышенными, суд, по существу, берет на себя обязанность обосновать расчет суммы, которая, по его мнению, подлежит взысканию с проигравшей стороны. Однако такое уменьшение не может быть произвольным, а*

*должно учитывать такие факторы, как сложность дела, сложившиеся цены на рынке услуг, не только с позиции суда, но и стороны, которая несет такие расходы, не будучи уверенной в исходе дела. В судебных актах трех инстанций отсутствовали какие-либо разъяснения, расчеты и иные доказательства, обосновывающие взыскание с налоговой инспекции суммы 70 000 рублей, как разумной.*

*Дело было передано в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора.*

С учетом выводов Высшего арбитражного суда РФ, налоговым органам все сложнее будет опровергать разумность судебных издержек налогоплательщика.

Помимо этого, налогоплательщик вправе **взыскать с налогового органа проценты за несвоевременный возврат излишне уплаченных или взысканных налогов.**

Сумма излишне уплаченного и излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами. Это закреплено в статьях 78 и 79 Налогового кодекса РФ. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Доказать право на возмещение процентов несложно, а главное - эффективно. К тому же это весьма «дисциплинирует» налоговые органы. В нашей адвокатской практике много успешных дел о взыскании с налоговых органов значительных сумм процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов.

Надеемся, что настоящая статья позволила получить общее представление о налоговых проверках и налоговых спорах в России сегодня. Думается, что удалось убедительно представить видение того, что успешное отстаивание основанной на законе позиции в спорах с налоговыми органами возможно, а главное экономически целесообразно и выгодно, поскольку выигравшему спор налогоплательщику полностью возмещаются расходы по уплаченной государственной пошлине, в большей степени возмещаются расходы, понесенные на оплату услуг представителей, и не исключено возмещение убытков, причиненных неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов.

Для нас большая честь отстаивать Ваши нарушенные права и представлять Ваши интересы в спорах с налоговыми органами, в том числе – в судебном порядке.