



Высшая  
школа Главбуха

## «Последние выводы судей, на которые будут ориентироваться налоговики»

**Лектор: Сергей Рюмин**

Управляющий партнер  
ООО «КАФ «ИНВЕСТАУДИТТРАСТ»  
[rsm63@yandex.ru](mailto:rsm63@yandex.ru)

[school.glavbukh.ru](http://school.glavbukh.ru)

# Программа вебинара

1. Определения Верховного суда по необоснованной налоговой выгоде
2. Позиция судей по спорным налоговым вопросам
3. На какие решения судей ориентируются Минфин и ФНС
4. Как судьи подрывают доверие к решениям госорганов

# Суды о необоснованной налоговой выгоде

## Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 29.11.2016 по делу №А40-71125/2015 (разрешено в пользу компании)

Противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на покупателя товаров.

## Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда № 305-КГ16-14921 от 06.02.2017 по делу А40-120736/2015 (разрешено в пользу компании)

В пользу налогоплательщика и его непричастности к получению необоснованной налоговой выгоды говорит то, что руководство компании-поставщика подтвердило поставку; поставщики являются действующими, в их штате состоят сотрудники, которые получают зарплату; аналогичные работы поставщик выполнял для других организаций; реальность работ подтверждаются прямо или косвенно третьими независимыми лицами, в том числе госорганами и фотоматериалами.

# Суды о необоснованной налоговой выгоде

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 15.06.2017 № 305-КГ16-19927 по делу № А40-230712/2015 (направлено на новое рассмотрение):

- Инспекторы должны представить мотивированные обоснования со ссылкой на доказательства, в чем именно заключается необоснованная налоговая выгода как компании, так и каждого участника арендных и субарендных отношений;
- Компания подчеркнула, что спорные субарендные отношения были предметом выездных проверок за предыдущие годы, однако сомнений в реальности этих отношений инспекторы не высказывали.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 29.09.2017 года иск полностью удовлетворен. Инспекторы подали апелляционную жалобу – рассмотрение 30 ноября 2017 г.

О необходимости поддержки доверия налогоплательщика к стабильности решений проверяющих говорится в *Определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 21.02.2017 № 305-КГ16-14941 по делу № А40-89628/2015 и от 03.02.2017 № 307-КГ16-14369 по делу № А26-8413/2015. Основание - определения Конституционного суда от 03.03.2015 № 417-О и от 02.04.2015 № 583-О.*

# Суды о необоснованной налоговой выгоде

## Определение Конституционного суда от 04.07.2017 № 1440-О

Заявитель утверждал, что статьи 146, 153, 154, 247-249 и 274 НК позволяют доначислять налоги, формально ссылаясь на дробление бизнеса. Тем самым в налоговую базу включаются деньги, полученные не налогоплательщиком-юридическим лицом, а контрагентами, применяющими ЕНВД и УСН.

Конституционный суд так не посчитал, указав, что попытки злоупотребления системой налогообложения должны пресекаться, а возможность выбора налогоплательщиком метода учетной политики и специального налогового режима не должна использоваться для неправомерного сокращения налогов. Оспариваемые нормы НК не позволяют доначислять налоги в размере большем, чем это установлено законом.

Особое мнение судьи - необоснованной может быть лишь выгода, которая получена в нарушение закона. Нарушение должно быть формально предусмотрено законом. Дробление бизнеса не опровергает презумпцию добросовестности налогоплательщика и не образует состава правонарушения.

# Суды о необоснованной налоговой выгоде и положения статьи 54.1 НК

## Пункт 1 ст. 54.1 НК

*«Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика»*

## Пункты 3 и 4 Постановления Пленума ВАС № 53

*«Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)»*

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена компанией вне связи с реальной предпринимательской деятельностью.

Возможность получить тот же экономический результат с меньшей налоговой выгодой не является основанием для признания выгоды необоснованной.

# Суды о необоснованной налоговой выгоде и положения ст. 54.1 НК

## Пункт 2 ст. 54.1 НК

*«...налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и сумму уплате налога ... при соблюдении одновременно условий:*

- 1) основной целью совершения сделки не является неуплата налога;*
- 2) обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с компанией, или лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону»*

## Пункт 9 Постановления Пленума ВАС № 53

*Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если судом установлено, что главной целью компании было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения вести реальную деятельность, в признании обоснованности ее получения выгоды может быть отказано.*

В Постановлении Пленума нет аналога подпункту 2 пункта 2 ст. 54.1 НК.

# Суды о необоснованной налоговой выгоде и положения ст. 54.1 НК

## Пункт 3 ст. 54.1 НК

Инспекторы не вправе отказать в расходах и вычетах только из-за того, что:

- первичные документы подписал неуполномоченный или неизвестный сотрудник (на это не было прямо указано в Постановлении Пленума ВАС № 53 );
- контрагент не платит налоги (аналог этого вывода есть в пункте 10 Постановления);
- компания могла получить тот же результат, совершая другие не запрещенные законодательством сделки (аналог есть в пункте 4 Постановления).

В Постановлении ВАС более широкий перечень таких оснований (п. 6 Постановления). Кроме того, есть важнейшее положение, что налоговая выгода может быть признана необоснованной только 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.



# Суды о необоснованной налоговой выгоде и положения ст. 54.1 НК

Новая статья 54.1 НК о необоснованной налоговой выгоде вступила в силу 19 августа (Закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ).

В арбитражной практике нет единого мнения о возможности применения этой статьи при оспаривании актов налоговых проверок, решения о назначении которых были приняты до вступления в силу этой статьи.

Некоторые судьи ссылаются на статью 54.1 НК и по старым периодам.  
Примеры:

- *Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20.09.17 по делу № А45-4180/2017 (на кассацию пока не подано);*
- *Решение Арбитражного суда города Москвы от 09.08.17 по делу № А40-224912/2016 (Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-42651/2017 от 17.10.2017 оставлено в силе, но ссылок на ст. 54.1 НК нет);*
- *Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.17 по делу № А56- 28927/2016 (решение примет Арбитражный суд Уральского округа 7 декабря).*

# Суды о необоснованной налоговой выгоде и положения ст. 54.1 НК

Есть и отрицательные для компаний решения, вынесенные со ссылками на ст. 54.1 НК:

- *Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.08.17 № 17АП-10225/2017-АК (решение примет АС Уральского округа 28 ноября);*
- *Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 03.10.17 № 07АП-7740/2017 (по делу № А27-10509/2017);*
- *Постановление Арбитражного суда Северо-кавказского округа от 07.09.17 по делу № А63- 9301/2016.*

Есть решения где указано на то, что применять нормы статьи 54.1 НК к более ранним периодам нельзя:

*Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 03.10.17 № А27-14543/2017 (сейчас дело в апелляции)*

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам от 26.09.2017

№ 305-КГ17-6981 по делу предпринимателя, который заплатил налог через проблемный банк.

Выводы:

## 1) НК не запрещает заплатить налог заранее

«Положения пункта 1 статьи 45 НК не исключают досрочную уплату налога, в тех случаях, когда налогоплательщику уже известны все значимые факты, которые состоялись до окончания соответствующего периода».

## 2) Информация в СМИ о том, что у банка проблемы, не доказывает недобросовестность налогоплательщика

«Само по себе высказывание в узкоспециализированных средствах массовой информации, не направленных на массового потребителя (в данном случае на Интернет-портале Банки.ру), предположений о техническом сбое в работе банка, тем более при наличии комментариев сотрудника банка о его устранении в короткое время, при отсутствии ограничений на проведение платежей в банке со стороны органа банковского надзора и при отсутствии иной информации о проведении контрольных мероприятий в банке, не может служить основанием для вывода о недобросовестности налогоплательщика...».

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК (утв. Президиумом Верховного суда от 16.02.2017)

- если использование рыночных цен при исчислении налогов по отдельным операциям налогоплательщика предусмотрено главами части второй НК РФ, инспекторы вправе применять методы определения доходов (выручки, прибыли) предусмотренные главой 14.3 Кодекса;
- многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции. Это исключение из общего правила контроля за ценами;
- суд вправе признать лица взаимозависимыми для целей налогообложения в случаях, не указанных в пункте 2 статьи 105.1 НК, если у контрагента налогоплательщика (взаимозависимых лиц контрагента) имелась возможность оказывать влияние на принимаемые налогоплательщиком решения в сфере его финансово-хозяйственной деятельности.

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

- суд вправе признать контролируемой задолженность по долговым обязательствам перед иностранной компанией в целях применения пункта 2 статьи 269 НК, если иностранная компания, участвующая в капитале налогоплательщика, имела возможность оказывать влияние на принятие решения о предоставлении займа связанным с ней лицом (речь в том числе о сестринских компаниях);
- возникновение контролируемой задолженности в результате выдачи займа российской организацией приводит только к ограничению вычета процентов у заемщика при исчислении налога на прибыль;
- если выплачиваемый иностранному лицу доход признается дивидендами в результате изменения квалификации этого платежа на основании пункта 4 статьи 269 НК, такое изменение учитывается при определении права иностранного лица (налогового агента) на применение пониженной налоговой ставки для дивидендов, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

Инициировать судебное разбирательство по вопросу утраты налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию.

Данный вывод содержится в **Определении Верховного суда от 01.06.2017 № 5-КГ17-50**. Аналогичная правовая позиция изложена в определении Конституционного суда от 26.05.2016 № 1150-О, а также в Обзоре судебной практики Верховного суда № 4, утв. Президиумом ВС 20 декабря 2016 года.

При этом по рассматриваемой категории дел налоговый орган не лишен права на предъявление встречного иска о взыскании спорной задолженности с ходатайством о восстановлении пропущенного срока на ее взыскание (**Определение Верховного суда от 28.09.2017 № 306-КГ17-13794**)

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

## **Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 03.10.2017 по делу № А40-189344/2014**

Для тех случаев, когда товары приобретаются у иностранного поставщика и в соответствии с пп.4 п.1 ст.146 НК экономический источник для вычета НДС создается лицом, уплачивающим налог при ввозе товара на территорию России, в п. 2 ст. 171 НК прямо указано, что к вычету принимается сумма налога, фактически уплаченная в бюджет при ввозе товаров.» В то числе указано, на неприменимость пп. 4 п. 3 ст.170 НК.

## **Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 03.02.2017 № 307-КГ16-14369**

Решение вынесено на основании обстоятельств, которые не устанавливались в ходе проверки, что лишило предпринимателя возможности представить возражения по выявленным нарушениям.

## **Определение Судебной коллегии по экономическим спорам от 30.11.2016 по делу № 305-КГ16-10138 (п. 32 Обзора судебной практики ВС № 1 (2017) (утв. Президиумом Верховного суда 16.02.2017)**

На инспекции лежат обязанности учета начисленных в ходе выездной налоговой проверки сумм налогов и отражения их в составе расходов при определении базы налога на прибыль при условии, что проверка правильности его исчисления входила в предмет проверки.

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

## Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 17.03.2017 № 305-КГ16-17247 по делу АО «Всероссийский банк развития регионов»

Компания начисляла выплаты при увольнении работников в связи с расторжением трудовых договоров по соглашению сторон. Размер выплат каждому работнику не превышал двух окладов, увеличенных на надбавку, что сопоставимо с размером выходного пособия уволенному в связи с ликвидацией организации либо сокращением штата.

## Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда от 16.06.2017 № 307-КГ16-19781 по делу № А42-7562/2015

Компания не удерживала НДФЛ с выходного пособия при увольнении выплаченного на основании трудового договора. Льготу из пункта 3 статьи 217 НК Минфин применять для таких случаев отказывается (письмо от 23.11.2016 № 03-04-06/69183). Верховный суд указал, что на данные компенсации распространяется освобождение от НДФЛ. Судьи также отметили, что такие компенсации освобождены от взносов (определение Судебной коллегии по экономическим спорам от 20.12.2016 № 304-КГ16-12189).



# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

**Определения Судебной коллегии по экономическим спорам  
Верховного суда от 23.10. 2017 № 304-КГ17-8872 и от 26.06.2017 №  
303-КГ17-2377**

Ответственность компании за то, что она не сообщила об открытии обособленного подразделения предусмотрена статьей 126 НК, а не пунктом 2 статьи 116 НК.

Если компания не сообщила об открытии обособленного подразделения, то инспекторы вправе оштрафовать компанию по статье 126 НК на 200 руб., а не в размере 10 процентов от суммы дохода. (пункт 23 Обзора судебной практики Верховного суда РФ № 4 (2017), утв. Президиумом ВС РФ от 15.11.17)

**Определение Судебной коллегии по экономическим спорам  
Верховного суда от 27.03.2017 по делу № А40-168230/2015**

Инспекторы не вправе блокировать расчетный счет, если компания не сдала квартальные или полугодовые расчеты по налогу на прибыль.

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

**Определение Судебной коллегии по экономическим спорам от 22.11.2017 (резолютивная часть) 307-КГ17-12461 по делу № А56-42572/2016 и 307-КГ17-9857 по делу № А56-35772/2016**

О праве налогоплательщика, который приобрел необлагаемые НДС работы (услуги), предъявить к вычету НДС, если сумма налога все же была предъявлена ему подрядчиком в счете-фактуре. В обоснование своей позиции налогоплательщик ссылался на Постановление Конституционного Суда от 03.06.2014 № 17-П, Определение Верховного суда от 24.10.2016 № 305-КГ16-6640, Обзор судебной практики Верховного суда № 4 (2016), утвержденный 20 декабря 2016 г.

**Определение Верховного Суда от 28.07.2017 № 305-КГ17-9135 по делу № А40-81870/2016** - рассмотрен вопрос о правомерности взыскания с организации налоговой задолженности другого лица. Дело рассмотрено в пользу инспекторов.

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

## Определение ВС № 310-КГ17-10276 от 16.08.17

Судьи отказали компании, которая включала в расходы проценты, начисленные по договору займа с взаимозависимым лицом.

Учредитель выдавал заемные средства, которые по сути являлись инвестициями в развитие предприятия, а договор займа был оформлен лишь для вида.

Опасно, когда иностранная материнская компания выдает заем российской дочерней компании. В этих случаях налоговый орган, как правило, пересматривает характер таких отношений из заемных в инвестиционные и отказывает в учете расходов на проценты и курсовые разницы.

Есть аналогичная судебная практика:

- *постановление АС Дальневосточного округа от 29.11.2016 по делу № А16-343/2016, Определением Верховного суда от 28.03.2017 № 303-КГ17-1509 отказано в передаче в Президиум Верховного суда;*
- *постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 16.01.2014 по делу № А40-18786/13-140-58, Определением ВАС отказано в передаче в Президиум ВАС.*

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

Какие аргументы приводят ИФНС и судьи, исключая расходы на проценты:

- обязательства по уплате процентов не исполняются либо выплата процентов происходит в конце срока, после погашения основной суммы долга;
- займодавец и заемщик взаимозависимы;
- займодавец является единственным учредителем заемщика;
- заемщик делает капитальные вложения за счет полученных денег;
- стороны не описали в договоре конкретные даты, сроки возврата средств.

В письме от 30.06.2017 № СА-4-7/12702@ «О переквалификации ... договоров займа.. между российскими организациями-заемщиками и иностранными компаниями-займодавцами ..» ФНС указывает на необходимость в первую очередь руководствоваться положениями ст. 269 НК.

# Позиция судей по спорным налоговым вопросам

Есть и положительная для компаний судебная практика по договорам займа, но пока только на уровне арбитражных судов.

Арбитражный суд Кемеровской области вынес решение по делу № А27-25463/2016 в пользу компании и разрешил включить проценты в расходы. В рассматриваемом деле одна российская компания предоставила заем другой.

Аналогичное решение вынес Арбитражный суд Тверской области по делу № А66-7018/2016 от 08.11.2017.

# На какие решения судей ориентируются Минфин и ФНС

**Письмо ФНС от 05.10.2017 № СА-4-7/20116 «О применении ст. 54.1 НК»**

направлено в дополнение к письму от 16.08.2017 № СА-4-7/16152.

ФНС категорически против применения ст. 54.1 НК к старым налоговым проверкам:

*«... Федеральная налоговая служба поручает не допускать случаев ссылок представителей налоговых органов на положения статьи 54.1 Кодекса в ходе судебных разбирательств, а также при подготовке процессуальных документов, при оспаривании решений налоговых органов по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, начатых до вступления в силу Закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ»*

# На какие решения судей ориентируются Минфин и ФНС

**Письмо ФНС от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123 «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК»:**

*«Понятия, отраженные в Постановлении Пленума № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Закона № 163-ФЗ, не используются в рамках проведения проверок налоговых деклараций (расчетов), представленных после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона. В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт статьи 54.1 НК»*

# На какие решения судей ориентируются Минфин и ФНС

## Письмо ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895

В этом письме - обзор судебной практики о получении необоснованной налоговой выгоды путем дробления бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц.

Установлены общие признаки, которые могут свидетельствовать о схеме. Например, участники схемы занимаются одним и тем же видом деятельности, несут расходы друг за друга и т.д.

ФНС признает, что суды неоднократно обращали внимание на то, что налоговую базу нужно считать с учетом не только полученных участниками схемы доходов, но и понесенных расходов.

Это означает, что необходима полная налоговая реконструкция в случае «принудительной налоговой консолидации» искусственно раздробленного бизнеса. Но ее ФНС признает не всегда (см. упомянутое выше письмо).



# Как судьи подрывают доверие к решениям госорганов

В Конституционном суде можно предъявить претензии к судам всех уровней.

Последние постановления:

**от 24.03.2017 № 9-П** – Конституционный суд объявил налоговую недоимку неосновательным обогащением и разрешил взыскивать ее по нормам ГК.

??? - 7 ноября 2017 года Конституционный суд разобрался, вправе ли налоговая взыскать недоимки с гендиректора или бухгалтера, если компания обанкротилась или ликвидирована, и обязательен ли для этого приговор суда в отношении конкретного сотрудника. Ждем решение.

# Как судьи подрывают доверие к решениям госорганов

## **Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда № 305-КГ17-5672 от 31.10. 2017**

ФНС вправе в порядке контроля по своей инициативе отменить решение своего регионального управления, принятое в пользу налогоплательщика. При этом вышестоящий орган вправе реализовать указанные полномочия в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

## **Определение Верховного суда от 27.07.17 № 306-ЭС17-7583**

Налогоплательщик обратился с иском о признании порочащими деловую репутацию сведений, изложенных в статье под названием «Миллиардеры побежали от налогов» на сайте информационного агентства.

Отказывая в требовании суд указал, что для компенсации денежного возмещения в целях возмещения репутационного вреда истец обязан подтвердить:

- сформированную репутацию в сфере деловых отношений (промышленности, бизнесе, услугах, образовании и т.д.);
- неблагоприятные последствия в результате распространения порочащих сведений, факт утраты доверия к репутации или ее снижение.