

**Президиум ВС РФ 16 февраля 2017 года утвердил Обзор судебной практики, выделив наиболее значимые выводы, касающиеся практики применения законодательства о налогах и сборах, об обязательных страховых взносах во внебюджетные фонды, сформулированные Верховным Судом РФ в конце 2016 года.**

**Юрий ИВАНОВ,**

руководитель проектов Налоговой практики,  
юридическая фирма VEGAS LEX,  
г. Москва

### Добросовестный налогоплательщик за контрагента не в ответе

В настоящий момент практика показывает, что налоговому органу не приходится предпринимать особых усилий для доказывания получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком. В большинстве случаев, чтобы отказать налогоплательщику в учете расходов для целей налогообложения прибыли и в соответствующих налоговых вычетах, налоговому органу достаточно выявить у его контрагента такие факты, как отсутствие на балансе имущества, в том числе транспортных средств, минимальный кадровый состав (один-два человека), уплата налогов в минимальном размере или высокая доля налоговых вычетов, подписание части документов неустановленными лицами. При этом налоговые органы не утруждают себя проверкой фактов осуществления самой сделки (поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг) и сбором доказательств отсутствия ее реального исполнения.

При наличии указанных признаков недобросовестности у контрагента арбитражные суды, как правило, не пытаются подробно разобраться в сути рассматриваемого спора и соглашаются с позицией налогового органа.

В то же время в современных условиях осуществления предпринимательской деятельности наличие у контрагента рассматриваемых признаков не всегда означает, что сама сделка реально не осуществлялась. Так, гражданское законодательство обладает всей широтой возможности организации предпринимательской деятельности, включая инструменты аренды (глава 34 ГК РФ), подряда (глава 37 ГК РФ), найма (глава 35 ГК РФ), что свидетельствует о невозможности безусловного утверждения о нереальности сделки лишь на основании отсутствия у контрагента необходимых ресурсов.

В отношении неисполнения налоговых обязательств контрагентом также следует заметить, что действующее законодательство не предоставляет налогоплательщику – покупателю товара (работ, услуг) необходимых полномочий по контролю за отражением его контрагентами в налоговой отчетности операций по реализации товара (выполнению работ, оказанию услуг) и их оплате, а также за уплатой ими налога в бюджет или за представлением в налоговый орган каких-либо документов.

Таким образом, переложение негативных последствий на налогоплательщика в связи с наличием лишь признаков недобросовестности у его контрагента без доказательств факта неисполнения сделки не должно расцениваться налоговыми органами и судами как основание для при-

знания получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком.

ВАС РФ ранее акцентировал внимание на данном подходе к порядку вменения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщику (постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17, от 25.05.2010 № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8), указывая, что налоговый орган при определении обоснованности полученной налоговой выгоды должен в первую очередь исходить из реальности осуществления сделки. При этом не стоит забывать о проявленной должной осмотрительности при выборе контрагента. Для этого налогоплательщику следует в обязательном порядке располагать хотя бы минимальным набором документов, подтверждающих предварительную проверку контрагента, и аргументов, объясняющих непосредственный выбор данного контрагента.

В деле № А40-71125/2015 Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ, пересмотрев дело в пользу налогоплательщика, сделала вывод, что противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность товародвижения от изготовителя к налогоплательщику, не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения налоговых обязательств соответствующими участниками сделок, сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика (Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 (ООО «Центррегионгольд»)).

Таким образом, можно надеяться, что рассмотренный вывод ВС РФ напомнит налоговым органам об их обязанности доказывания отсутствия реальности самой сделки, а не поиска единообразных наработанных инструментов, указывающих на «недобросовестность» контрагентов.

С точки зрения судебной практики данные выводы ВС РФ не приносят кардинально новых идей и подходов к рассмотрению налоговых споров по необоснованной налоговой выгоде и лишь расширяют список обстоятельств, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, установленных п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, однако указанная позиция должна являться ориентиром для нижестоящих судов и требовать от них более тщательного подхода к установлению всех обстоятельств дела.

### Доначисления прямых налогов должны учитываться

НК РФ позволяет учитывать в налоговой базе по налогу на прибыль организаций суммы уплаченных прямых налогов и обязательных страховых взносов, включая их в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

При этом налоговые органы в ходе проведения выездных налоговых проверок в большинстве случаев не изыскивают желания учитывать при расчете налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций выявленную ими недоимку по иным прямым налогам. С учетом изменений, вступивших в силу с 2017 года, к таким доначислениям также можно отнести страховые взносы, обязанность по администрированию которых перешла к налоговым органам.

Вопрос о необходимости учета сумм доначисленных прямых налогов в составе налога на прибыль организаций в рамках текущей выездной налоговой проверки не урегулирован нормами налогового законодательства, однако данный вопрос был рассмотрен ВАС РФ еще в 2010 году (Определение Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 года № 17152/09 по делу № А29-5718/2008). Тогда ВАС РФ указал, что налоговые органы не должны ограничиваться только выявлением налоговых правонарушений, а обязаны определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика по всем проверяемым налогам. Однако данный подход не нашел единообразного применения нижестоящими судами, а налоговые органы продолжают игнорировать данные требования, указывая на возможность представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации.

В деле № А40-126568/2015 арбитражные суды первой и апелляционной инстанций встали на сторону налогоплательщика, установив, что суммы доначисленного НДС должны были быть учтены налоговым органом при исчислении налоговой базы независимо от представления налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций (Определение ВС РФ от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138 по делу № А40-126568/2015 (ЗАО «Обьнефтегеология»). Кассационная инстанция, отменила указанные судебные акты, определив, что налоговый орган не должен в рамках той же налоговой проверки включать доначисленные налоги в состав прочих расходов на основании ст. 264 НК РФ. Обязанность по уплате доначисленного налога возникает у налогоплательщика после вступления в силу решения налогового органа, само решение налогового органа до момента вступления в силу не несет никаких правовых последствий для налогоплательщика.

Между тем согласно подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления расходов в виде сумм налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей признается дата их начисления. Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ установила, что предложенный к уплате в решении по результатам налоговой проверки налог является доначисленным и, как следствие, подлежит учету в рамках текущей выездной налоговой проверки при условии, что налог на прибыль организаций входит в предмет данной проверки.

Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ в своем Определении по-

вторила важный вывод о том, что налоговый орган по итогам выездной проверки должен владеть всей полнотой информации о налоговых последствиях финансово-хозяйственной деятельности компании, которая имела место в проверенном периоде, в том числе, и о доходах и расходах по соответствующим налогам.

Можно полагать, что закрепление указанных выводов Президиумом ВС РФ проявится в применении арбитражными судами единообразного подхода к установлению необходимости определения налоговыми органами действительных налоговых обязательств налогоплательщика, а не выявления отдельных налоговых правонарушений. Наиболее вероятно, что ФНС России в последующем также донесет указанные выводы ВС РФ до нижестоящих налоговых органов, сократив тем самым количество налоговых споров по данному вопросу.

### Выплаты при увольнении не облагаются страховыми взносами

Подпунктом «д» п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» в период с 01.01.2015 по 31.12.2016 была установлена льгота, согласно которой не подлежали обложению страховыми взносами все виды законодательно установленных компенсационных выплат (в пределах установленных норм), связанных с увольнением работников, за некоторым исключением.

До недавнего времени судебная практика по вопросу необходимости обложения страховыми взносами компенсационных выплат при увольнении складывалась неоднозначно. Арбитражные суды не имели четкой позиции по порядку квалификации указанных выплат, и, как следствие, имели разную точку зрения в отношении необходимости признания их объектом обложения страховыми взносами.

В рассмотренном Судебной коллегией по экономическим спорам ВС РФ деле (Определение Верховного Суда РФ от 20.12.2016 № 304-КГ16-12189 по делу № А46-7158/2015) арбитражные суды первой и апелляционной инстанций приняли сторону плательщика страховых взносов, установив, что наличие трудовых отношений между работодателем и его работниками не могут исключать иного характера выплат, начисляемых работникам, помимо выплат, связанных с оплатой труда. При этом компенсационные выплаты при увольнении работников по соглашению с работодателем, производимые на основании коллективного договора, не являются объектом обложения страховыми взносами и не подлежат включению в базу для начисления страховых взносов.

Арбитражный суд кассационной инстанции по данному делу определил, что льготный перечень выплат при увольне-

нии, не облагаемых страховыми взносами по Закону № 212-ФЗ, является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. Выплата работникам компенсаций в случае расторжения трудового договора по соглашению сторон законодательно не предусмотрена, в связи с чем является объектом обложения страховыми взносами.

Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ разъяснила волю законодателя, указав: «Несмотря на то, что установленный главой 27 Трудового кодекса перечень гарантий и компенсаций, подлежащих выплате работникам при расторжении трудового договора, не включает такие выплаты, как выходное пособие в связи с расторжением трудового договора по соглашению сторон, часть 4 статьи 178 Трудового кодекса позволяет работодателю трудовым договором или коллективным договором определять другие случаи выплат выходных пособий, а также устанавливать повышенные размеры выходных пособий».

Следовательно, «выплаты, установленные в коллективных или трудовых договорах в соответствии с трудовым законодательством, следует рассматривать как выплаты, установленные законодательством Российской Федерации, а потому подлежащие освобождению от обложения страховыми взносами».

Стоит отметить, что в рассматриваемом деле плательщиком страховых взносов были представлены доказательства того, что увольнение работников осуществлялось в рамках сокращения штата, выплаты были установлены коллективным договором и обозначены в соглашениях о расторжении трудовых договоров.

С учетом недавних изменений налогового законодательства и вступлением в силу нового Раздела XI «Страховые взносы в Российской Федерации» НК РФ, льгота, предусматривающая исключение из облагаемых выплат компенсаций при увольнении, нашла свое отражение в подп. 2 ст. 422 НК РФ. Таким образом, порядок обложения таких выплат страховыми взносами остается прежним.

В текущем году Минфин России уже успел дать разъяснение по указанному вопросу в Письме от 12.01.2017 № 03-15-06/620, дополнительно отметив, что компенсационные выплаты, связанные с увольнением работников (выходные пособия, компенсации, среднемесячный заработок на период трудоустройства и т. д.), начисляемые после 01.01.2017 на основании положений коллективного и трудовых договоров, освобождаются от обложения страховыми взносами на основании положений ст. 422 НК РФ в сумме, не превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях. ➤

### ПРЕСС-РЕЛИЗ

## ДИАЛОГ С РОСПОТРЕБНАДЗОРОМ. БИЗНЕС И ПОТРЕБИТЕЛИ

НП «Объединение Корпоративных Юристов» проводит цикл круглых столов «Диалог с властью». Очередной КС «Диалог с Роспотребнадзором. Бизнес и потребители» пройдет 14 апреля в Федеральной палате адвокатов РФ.

В числе спикеров:

- А. Попова, руководитель Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия че-

ловека, Главный государственный санитарный врач РФ.

- М. Орлов, статс-секретарь, заместитель руководителя Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека.

- О. Прусаков, начальник управления защиты прав потребителей Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека.

Вопросы для обсуждения:

- Последние изменения в подходах Роспотребнадзора к реализации контрольных функций, в том числе к проведению проверок. Ожидаемые изменения в законодательстве и инициативы Роспотребнадзора.

- Первые итоги реализации новых форм контроля – программы профилактики нарушений обязательных требо-

ваний, мероприятий по контролю без взаимодействия с юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями.

- Отношение Роспотребнадзора к проблеме необоснованных жалоб со стороны потребителей.

- Актуальная ситуация в области унификации требований к товарам, работам и услугам в рамках ЕАЭС.

- Особенности применения законодательства о рекламе для защиты интересов потребителей. Актуальная правоприменительная практика и инициативы ФАС России.

- Практика и методы взаимодействия Роспотребнадзора с бизнесом: может ли Роспотребнадзор не только наказывать, но и защищать предпринимателей.