

Аналитическая справка по обобщению практики дел,
связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды
за 2018 год - первое полугодие 2023 года

(одобрена постановлением президиума
Арбитражного суда Волгоградской области от 20.11.2023)

В соответствии с пунктом 4.6 плана работы Арбитражного суда Волгоградской области на второе полугодие 2023 года проведен анализ рассмотрения судами дел, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды за период 2018 год - первое полугодие 2023 года.

При проведении анализа, в том числе, исследовались вопросы применения общих правил противодействия злоупотреблениям в сфере налогообложения, установленных ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации; оценки бизнес-моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, часть из которых применяют специальные налоговые режимы и особенностях доначисления налогов в указанных случаях (дела о «дроблении бизнеса»); оценка обоснованности получения налоговой выгоды при применении налогоплательщиками нерыночных цен по результатам изучения имеющейся судебной практики.

При рассмотрении указанной категории дел в анализируемый период суды руководствовались Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ), постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление Пленума № 53), Обзорами судебной практики Верховного Суда Российской Федерации: № 2 (2016), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016, № 1 (2017), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017, № 1 (2018), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 28.03.2018, № 2 (2021), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 30.06.2021, № 3 (2021), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 10.11.2021, № 4 (2021), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2022, № 1 (2022), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 01.06.2022, № 2 (2023), утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 19.07.2023.

За период 2018 - первого полугодия 2023 года рассмотрено 1196 дел об оспаривании ненормативных актов налоговых органов (377 дел в 2018 году, 276 дел в 2019 году, 99 дела в 2020 году, 122 дела в 2021 году, 238 дел в 2022 году, 84 дела в первом полугодии 2023 года).

Из общего количества рассмотренных дел в 2020 году вынесены решения об удовлетворении (частичном удовлетворении) требований по 14 делам (14,1%), в 2021 году - по 18 делам (14,7%), в 2022 году - по 22 делам (9,2%), в первом полугодии 2023 года - по 8 делам (9,5%). При этом за предыдущие годы (2018-2019 годы) судьями были удовлетворены полностью и в части требования по 268 делам (41%).

В 2018 году в апелляционном порядке обжаловано 295 судебных актов суда первой инстанции, отменено 36 судебных актов (9,5%); в кассационном порядке – 223 судебных акта, отменено 14 судебных актов (3,7%).

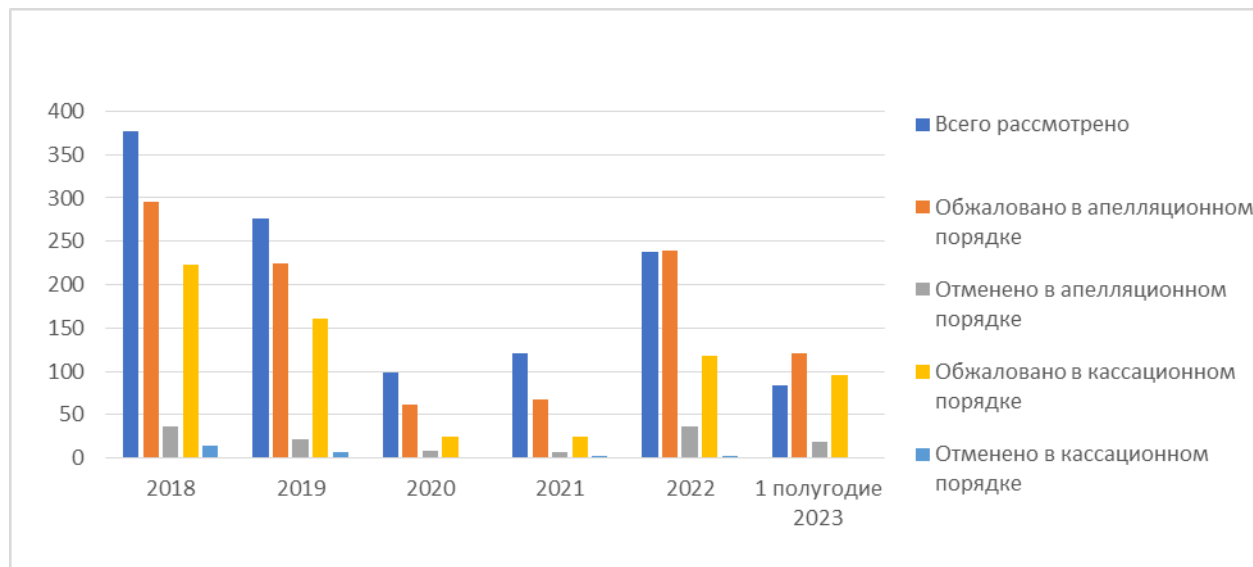
В 2019 году в апелляционном порядке обжаловано 224 судебных акта, отменено 22 судебных акта (8%), в кассационном порядке – 161 судебный акт, отменено 7 судебных актов (2,5%).

В 2020 году в апелляционном порядке обжаловано 61 судебный акт суда первой инстанции, отменено 8 судебных актов (13,1%); в кассационном порядке обжаловано 25 судебных актов, все судебные акты оставлены без изменения.

В 2021 году в апелляционном порядке обжаловано 67 судебных актов суда первой инстанции, отменено 7 судебных актов (10,4%); в кассационном порядке обжаловано 25 судебных актов, отменено 2 судебных акта (8%).

В 2022 году в апелляционном порядке обжаловано 240 судебных актов суда первой инстанции, отменено 36 судебных актов (15%); в кассационном порядке обжаловано 118 судебных актов, отменено 2 судебных акта (1,7%).

В первом полугодии 2023 года в апелляционном порядке обжаловано 121 судебный акт суда первой инстанции, отменено 18 судебных актов (14,9%); в кассационном порядке обжаловано 96 судебных актов, отменен 1 судебный акт (1,0%).



Приведенные статистические данные свидетельствуют о наметившейся тенденции к снижению количества рассматриваемых судом споров, связанных с применением налогового законодательства. Следует отметить, что практически все споры, вытекающие из налоговых правоотношений, разрешались в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с оспариванием налогоплательщиками решений налоговых органов о доначислении налогов по результатам налоговых проверок.

Учитывая, что налоговое законодательство является одним из самых сложных и многообразных, налоговые споры между налогоплательщиками и налоговыми органами, как правило, возникают из-за неоднозначности толкования отдельных норм действующего законодательства, различного подхода к вопросам, связанным с исчислением налогов и сборов.

Проведенный анализ свидетельствует, что подавляющее количество налоговых споров об оспаривании результатов налоговых проверок связано с оценкой действий налогоплательщиков по применению налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС), включению в состав расходов при исчислении налога на прибыль, упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) сумм, уплаченных контрагентам.

Несмотря на то, что указанная категория споров существует несколько десятилетий, рассмотрение таких дел, обладающих оценочным характером, по-прежнему, вызывает значительное количество сложностей.

В частности, судьями состава принималось во внимание, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом

оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В соответствии с пунктом 4 Постановления Пленума № 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Факт наличия у общества счетов-фактур и иных первичных документов не означает безусловное подтверждение последним права на получение возмещения налога, если предоставленные документы в своей совокупности с достоверностью не подтверждают реальность хозяйственных операций. Наличие разумных экономических причин и деловой цели должно быть подтверждено доказательствами, свидетельствующими о намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В пункте 9 Постановления № 53 разъяснено, что установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому, в случае, если судом было установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения судами отказывалось.

Подход, выработанный в судебной практике, по существу, не был изменен федеральным законодателем, определившим пределы осуществления прав налогоплательщиками в ст. 54.1 НК РФ (введена Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ), по смыслу п. 1 которой налогоплательщик отвечает за искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности (совокупности таких фактов), в которых он участвовал.

Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ 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.

Налоговый орган не лишен права приводить доказательства, указывающие на направленность действий налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц в обход установленных налоговым законодательством ограничений в применении упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства.

На налоговом органе в этом случае лежит бремя доказывания того, что имело место деление по существу единого хозяйствующего субъекта, чья деятельность в силу значительности своего объема фактически не отвечает (перестала отвечать) ограничениям, установленным НК РФ.

Положения [статьи 54.1](#) НК РФ направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм

обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было.

Данные положения согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в [определении](#) от 29.09.2020 № 2311-О, в сравнении с регулированием, действовавшим до принятия [статьи 54.1](#) Кодекса, направлены на конкретизацию механизма налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывают на обстоятельства и условия, которые принимаются во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных.

При оценке обоснованности налоговой выгоды судом учитывались такие обстоятельства, как особенности корпоративной структуры (история создания взаимозависимых лиц, причины их реорганизации и др.), практика принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, использование общих трудовых и производственных ресурсов, особенности гражданско-правовых отношений внутри группы.

Задачей проведенного исследования является выявление наиболее часто встречающихся вопросов в практике применения Арбитражным судом Волгоградской области налогового законодательства, а также рекомендаций по устранению неоднозначности толкования норм налогового законодательства.

Следует отметить, что особую сложность вызывают сделки, связанные с налоговой оптимизацией, поскольку налоговые органы склоняются к ужесточению признаков недобросовестного налогового планирования, то есть, к действиям формально правомерным, но направленным на неуплату налога либо на получение права на его возмещение.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели, и если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Оценка доказательств и обстоятельств всегда остается на усмотрение суда и в этом смысле не поддается регулированию. При этом именно единообразие подходов и критериев оценки, в том числе при оценке обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, обеспечивает непротиворечивость судебной практики, стабильность принятых судебных актов и предсказуемость для сторон правового исхода спора.

Анализ судебной практики позволяет сделать вывод о том, что негативные последствия неисполнения контрагентом, ведущим экономическую деятельность, обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в должном размере могут быть возложены на налогоплательщика в виде отказа ему в праве на применение вычетов сумм данного налога при условии, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик знал о налоговых правонарушениях, допущенных контрагентом (в том числе в результате невыполнения контрагентом требований [подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1](#) НК РФ в отношении привлекаемых им поставщиков (субподрядчиков, соисполнителей), и извлекал выгоду из противоправного поведения контрагента за счет причинения ущерба бюджету Российской Федерации.

Как правило, налоговым органам суду представляются доказательства, свидетельствующие, что налогоплательщик знал о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или иной подконтрольности, либо ввиду установления согласованных действий между указанными лицами, направленных на неуплату налога.

При оценке основного мотива суды приходили к выводу, что основной целью совершения операции не может являться неуплата (неполная уплата) налога. Основным мотивом операции должна являться деловая цель.

1. Применение общих правил противодействия злоупотреблениям в сфере налогообложения.

При разрешении вопроса о том, что именно являлось основной целью операции, суды оценивали, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.

Исходя из положений пунктов 1 и 3 статьи 3 НК РФ, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения выступает одной из целей правового регулирования в данной сфере, реализация которой является необходимой для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения, взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием, исключения произвольного налогообложения.

Как указано в постановлении Пленума № 53, при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды (пункт 2). 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) (пункт 3). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 4).

Данные подходы к оценке обоснованности налоговой выгоды в налоговых отношениях сохраняют свою актуальность после принятия Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ.

В результате анализа судебных актов по спорам, вытекающим из налоговых правоотношений, сформированы следующие правовые позиции.

1.1. Умышленное искажение налогоплательщиком сведений о фактах хозяйственной жизни, в том числе о финансово-хозяйственных операциях, совершенных во исполнение сделок об объектах налогообложения, свидетельствует о неправомерном уменьшении налогооблагаемой базы и (или) суммы налога.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области суда по делу № А12-44013/2019 от 23.03.2020 в удовлетворении заявления общества о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС отказано.

Судом проанализированы установленные налоговым органом взаимоотношения контрагентов заявителя второго и третьего звена, анализ позволил сделать вывод, что данные организации обладают признаками недобросовестных организаций, фактически не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2020 и Арбитражного суда Поволжского округа от 17.11.2020).

1.2. Для признания налоговой выгоды необоснованной необходимо установление обстоятельств, свидетельствующих о том, что налогоплательщиком 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), либо налоговая

выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 07.11.2022 по делу № А12-12286/2022 в удовлетворении заявления общества о признании незаконным решения налогового органа отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.04.2023, оставленным без изменения постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 25.07.2023, решение суда первой инстанции отменено, требования общества удовлетворены.

Основанием для доначисления обществу НДС по результатам камеральных проверок послужил вывод налогового органа о неправомерном применении налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС по контрагенту Б.

Судами установлено, что общество является производителем химической продукции, для изготовления которой используется сырье, приобретаемое у различных поставщиков.

Между контрагентом (продавец) и обществом (покупатель) заключен договор, по условиям которого продавец обязуется поставить, а покупатель принять и оплатить на условиях настоящего договора химическое сырье.

В отношении контрагента проведены мероприятия налогового контроля, в ходе которых установлено, что данная организация не имеет необходимых трудовых и материальных ресурсов для осуществления торгово-закупочной деятельности на внешнем и внутрироссийском рынках. Названная организация, учрежденная и возглавляемая штатным работником заявителя, не располагает необходимыми финансовыми ресурсами, требующимися для закупки импортных товаров (сырья), и фактически оплачивает их на условиях предоплаты за счет поступлений от непосредственного грузополучателя и конечного потребителя сырья - заявителя. Доля выручки от реализации товаров, приходящаяся на заявителя, составляла в проверяемых периодах у контрагента до 96,48%. Фактически контрагент осуществлял транзитные операции в отношении импортных товаров, закупленных за счет и по поручению их конечного потребителя – заявителя.

В этой связи налоговый орган пришел к выводу о том, что налогоплательщиком искажен факт хозяйственной жизни - закупка сырья у иностранных продавцов. Искажение выразилось в использовании подконтрольной организации - контрагента, фактически являющейся структурным подразделением общества. Использование реквизитов контрагента создавало условия экономически необоснованного удорожания стоимости закупленного за счет налогоплательщика импортного сырья, с одновременным возникновением завышенного «входного» НДС.

Судебная коллегия апелляционной инстанции пришла к выводу о том, что налоговым органом в материалы дела не представлено доказательств, свидетельствующих о том, что для директора контрагента трудовые отношения с заявителем на 0,25 ставки были приоритетными по отношению к экономической деятельности созданной и руководимой им организации.

Суд второй инстанции также указал, что по условиям заключенного между обществом и контрагентом договора продавец обязуется поставить химическое сырье в соответствии с потребностями покупателя; номенклатура, цена, количество и сроки согласовываются сторонами письменно в приложениях к договору. Таким образом, поиск и приобретение товара, необходимого обществу, свидетельствует о намерении контрагента исполнить принятые по договору с проверяемым налогоплательщиком обязательства. При этом, как следует из представленных деклараций на товары, товар ввозился на таможенную территорию таможенного союза исключительно покупателем - контрагентом.

Товары выпущены таможенным органом и в отношении них осуществлен таможенный контроль, из чего следует вывод о том, что товары, принадлежали контрагенту и

правомерно приобретены у иностранных поставщиков - производителей товара, законно ввезены на таможенную территорию таможенного союза в соответствии с требованиями таможенного законодательства таможенного союза.

В отношении довода налогового органа об отсутствии у контрагента денежных средств апелляционным судом отмечено, что условиями договора предусмотрена 50% предоплата партии товара. Гражданское законодательство не ограничивает право сторон договора использовать данную форму расчетов.

Также отмечено, что осуществление поставки товара напрямую от производителя покупателю без оформления на склад не противоречит действующему законодательству и соответствует заявленному в учредительных документах основному виду деятельности контрагента. Груз, который реализует контрагент в адрес общества, требует специальных условий хранения и перевозки, транспортируется в специальном контейнере, опломбированном производителем. В этой связи отклонены доводы налогового органа об отсутствии у контрагента необходимого персонала и складов для осуществления деятельности.

Общество и контрагент осуществляют свою деятельность по разным адресам, имеют отдельные расчетные счета, ведут раздельный бухгалтерский учет, осуществляют по результатам самостоятельной хозяйственной деятельности уплату налогов и сборов.

Контрагент также применяет общую систему налогообложения, в связи с этим находится в равных условиях по осуществлению предпринимательской деятельности с заявителем.

1.3. По общему правилу не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени («технические» компании), при том, что лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области суда по делу № А12-35444/2019 от 11.12.2019 в удовлетворении заявленных требований общества о признании незаконным решения налогового органа отказано.

Основанием для вынесения решения послужил вывод инспекции о необоснованном применении налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость по хозяйственным операциям, связанным с приобретением для контрагентов товаров (строительные товары и комплектующие) на основании документов, оформленных от имени общества.

Суд, исследовав представленные в материалы дела доказательства и оценив в совокупности на основании [статьи 71](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации установленные инспекцией обстоятельства об отсутствии у контрагента необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого и технического персонала, трудовых ресурсов, расходов, свидетельствующих об осуществлении финансово-хозяйственной деятельности: выплата заработной платы, оплата коммунальных услуг, услуг связи, приобретение расходных материалов, отсутствие перечислений денежных средств от заявителя в адрес названной организации, а также учитывая показания учредителя и руководителя контрагента заявителя пришел к выводу о том, что представленные документы не могут служить для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету.

Кроме того, судом были проанализированы установленные налоговым органом взаимоотношения контрагентов заявителя второго и третьего звена. Из анализа взаимоотношений данных контрагентов суд пришел к выводу о том, что данные организации обладают признаками недобросовестных организаций, фактически не

осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность. Следовательно, в систему поставок и расчетов включены организации, процесс приобретения товара от которых не сопровождается движением товара со склада поставщика на склад покупателя.

Суд согласился с выводами налогового органа о том, что обществом при приобретении товаров у вышеуказанной организации создан формальный документооборот с целью создания видимости несения обществом затрат на оплату товара и получения необоснованной налоговой выгоды в виде применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость из бюджета, фактически согласно представленным документам поставка стройматериалов осуществлялась контрагентом, применявшую в рассматриваемый период упрощенную систему налогообложения.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2020, Арбитражного суда Поволжского округа от 07.10.2020).

1.4. Перепродажа контрагентами налогоплательщика товара, приобретенного у реально осуществляющих хозяйственную деятельность импортеров товара, иных продавцов, не противоречит требованиям гражданского законодательства, соответствует целям осуществления предпринимательской деятельности и экономического оборота, и не может сама по себе являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2022 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 12.07.2022 по делу №А12-1679/2022 отменено в части отказа в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налогов и предложения уплатить НДС и налог на прибыль по взаимоотношениям с контрагентами. В указанной части требования общества удовлетворены.

В ходе проверки налоговым органом было установлено, что в проверяемые налоговые периоды между обществом и контрагентами были заключены договоры поставки комплектующих к противовибросовому оборудованию.

Исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства, суд апелляционной инстанции установил, что заявителем документально подтвержден факт приобретения у контрагента спорного товара, а налоговым органом не представлены доказательства невозможности передачи товаров в адрес заявителя от контрагентов, в том числе и ввиду отсутствия у данных поставщиков реальных ресурсов (складских, управленческих, транспортных средств).

Перепродажа контрагентами товара, приобретенного у реально осуществляющих хозяйственную деятельность импортеров товара, иных продавцов, не противоречит требованиям гражданского законодательства, соответствует целям осуществления предпринимательской деятельности и экономического оборота, и не может сама по себе являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В материалах проверки отсутствуют доказательства согласованности действий заявителя с контрагентами, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды в отсутствие реальной хозяйственной деятельности.

Апелляционным судом также установлено, что контрагенты в своих налоговых декларациях и книгах продаж отразили реализацию объемов товарно-материальных ценностей в адрес налогоплательщика, начислили НДС и налог на прибыль организаций, что не отрицалось инспекцией.

Фактически инспекция отказала заявителю в применении вычетов по НДС и принятии расходов по налогу на прибыль со ссылкой на недобросовестность контрагентов второго звена. Однако, недобросовестность контрагентов второго и третьего звена не влечет автоматического признания необоснованной заявленной налогоплательщиком налоговой

выгоды, поскольку каждый из этих лиц самостоятельно несет ответственность за выполнение своих обязанностей и независимо друг от друга пользуется своими правами. Пороки контрагентов второго и третьего звена не могут служить основанием для признания незаконным применения налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС и затрат, уменьшающих сумму доходов, по налогу на прибыль при реальности осуществления финансово-хозяйственной деятельности общества со своими контрагентами.

По результатам кассационного обжалования постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2020 оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.11.2020).

1.5. Наличие в документах по взаимоотношениям с контрагентами недостоверной, неполной, противоречивой информации при установлении, что основной целью совершения операции либо их совокупности являлось уменьшение налоговой обязанности, свидетельствуют о необоснованности налоговой выгоды.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области по делу № А12-21632/2019 от 07.11.2019 в удовлетворении требований общества о признании незаконным решения налогового органа о доначислении НДС и налога на прибыль отказано.

Основанием для начисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, пени и штрафа послужили выводы инспекции о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в результате отражения в учете хозяйственных операций по осуществлению работ (услуг) на основании документов, оформленных от имени контрагентов. По мнению налогового органа, взаимоотношения с контрагентами сводились к формальному документообороту, представленные документы содержат недостоверную информацию и не подтверждают наличие реальных хозяйственных операций, следовательно, не могут служить основанием для применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и затрат, уменьшающих сумму доходов, по налогу на прибыль.

Установленные налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки обстоятельства и представленные в материалы дела доказательства в совокупности подтвердили вывод налогового органа о том, что контрагенты не производили работы на основании договоров, заключенных с обществом, поскольку не имели для этого материальных и трудовых ресурсов, а также не привлекали для этого иные организации. Оформленные от имени спорных контрагентов документы, в том числе, акты выполненных работ и счета-фактуры не отвечали требованию достоверности данных, содержащихся в первичных документах, закреплённому статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2020 и Арбитражного суда Поволжского округа от 24.11.2021)

1.6. О необоснованности получения налоговой выгоды, в частности, могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии таких обстоятельств, как невозможность реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком, учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 04.08.2021 по делу №А12-9252/2021 признано недействительным решение налогового органа в части доначисления обществу НДС, налога на прибыль по взаимоотношениям с контрагентом - субподрядчиком.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.11.2021 решение суда первой инстанции в части удовлетворения заявленных требований общества отменено, в удовлетворении заявления отказано.

Налоговым органом в ходе проверки установлено, что для выполнения работ на объекте заказчика общество, являясь подрядчиком, привлекло контрагента в качестве субподрядчика, передав ему 100% объемов работ.

В результате проведенных допросов работников общества установлено, что указанные лица не располагали информацией о фактах привлечения субподрядных организаций на объекте.

Суд апелляционной инстанции, исходя из объяснений директора контрагента, пришел к выводу, что он в полной мере не владеет информацией о своей деятельности.

На основании анализа движения денежных средств по расчетным счетам контрагента налоговым органом установлено, у данной организации отсутствовали расходы на оплату заработной платы, коммунальных услуг, на аренду складских помещений, а также иные расходы, необходимые для осуществления реальной предпринимательской деятельности.

Налоговым органом в ходе проверки установлено, что в 2018 году контрагентом представлены справки по форме 2-НДФЛ в отношении 7 человек, 3-е из которых одновременно являлись работниками других организаций, денежные средства на выплату заработной платы с расчетного счета контрагента не снимались в кассу организации.

Поступление денежных средств на расчетный счет контрагента по сделке с проверяемым налогоплательщиком составляли фактически 79,41%. В свою очередь с расчетных счетов контрагента денежные средства перечислялись на счета организаций и предпринимателей с назначениями платежей «оплата по договору поставки», «за ТМЦ», «за гелий», «за грузоперевозки», «за масла» и т.д. Привлечение работников по гражданско-правовым договорам отсутствовало.

Судом учтено, что налоговым органом установлен факт организации и построения обществом с контрагентом искусственных договорных отношений, имитирующих реальную экономическую деятельность, в результате чего созданы условия для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль и применения налогового вычета по НДС.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.02.2022).

1.7. Возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.10.2021, решение Арбитражного суда Волгоградской области от 17.05.2021 по делу №А12-557/2021 об отказе в признании незаконным решения налогового органа отменено, заявление общества удовлетворено.

Основанием для доначисления обществу НДС и налога на прибыль послужил вывод инспекции о занижении налогоплательщиком налогооблагаемой базы при исчислении налогов ввиду неправомерного применения налогоплательщиком в проверяемом периоде специального налогового режима - упрощенной системы налогообложения и получения обществом необоснованной налоговой выгоды путем минимизации налоговых обязательств с помощью подконтрольных лиц.

Налоговый орган расценил агентские договоры, заключенные обществом с взаимозависимыми покупателями, как договоры купли-продажи, валовая выручка по которым превышает допустимый предел выручки, предусмотренный для перехода налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения. По мнению инспекции, квалификация данных договоров обществом в качестве агентских договоров не соответствует действительной правовой природе указанных сделок и направлена на незаконное уклонение от обязанности по уплате налогов по общей системе налогообложения: НДС и налога на прибыль организаций.

Суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что представленные налогоплательщиком документы отражают реальную финансово-хозяйственную деятельность по оказанию агентских услуг, получение дохода именно от указанного вида деятельности подтверждают право общества на применение УСН.

В ходе судебного разбирательства установлено, что заявителем (агентом) в проверяемый период заключены агентские соглашения с 21 принципалом. Согласно соглашениям принципал поручает, а агент принимает на себя обязанности за вознаграждение от собственного имени и за счет принципала заключать сделки купли-продажи с целью приобретения товаров для принципала, а также выполнять в интересах принципала иную согласованную деятельность.

В подтверждение реальности осуществления деятельности агента заявителем налоговому органу представлены агентские соглашения, отчеты принципалам, реестры товарных накладных, реестры счетов-фактур.

Суд апелляционной инстанции, исходя из совокупности представленных сторонами доказательств и установленных обстоятельств, пришел к выводу о том, что налоговым органом действительная воля сторон по спорным договорам фактически не устанавливалась, как и подлинное экономическое содержание финансово-хозяйственных отношений.

Основным доводом в обоснование квалификации спорных сделок как договоров купли-продажи налоговый орган указывал на взаимозависимость всех участников названных сделок.

Между тем, суд апелляционной инстанции, принял во внимание, что инспекция в ходе выездной налоговой проверки, установив факт взаимозависимости общества с контрагентами по сделкам, ограничилась констатацией данного факта, не установив совокупность условий, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

В данном случае принципалы приняли и в последующем оплатили товар, одобрили совершенные в их интересах действия, приняли соответствующие отчеты.

Судом апелляционной инстанции установлено, что общество имело в проверяемый период около 50 работников, отдел закупок.

Как указывал в своем отзыве налогоплательщик, экономическая целесообразность для заключения принципалами именно агентских соглашений заключалась так же и в том, что принципалам не было необходимости иметь штат работников, обеспечивающих закупки.

В случае заключения агентских соглашений с заявителем, находящимся на УСН, и перечисляя агентское вознаграждение без НДС, контрагенты, являясь самостоятельными налогоплательщиками, преференции в виде вычетов по НДС не имели, что было для них невыгодно в целях налогообложения, однако заключали агентские соглашения, понимая, что обществам были нужны спорные услуги агента.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 15.02.2022).

1.8. Факт наличия у общества счетов-фактур и иных первичных документов не означает безусловное подтверждение последним права на получение возмещения налога, если предоставленные документы в своей совокупности с достоверностью не подтверждают реальность хозяйственных операций. Наличие разумных экономических причин и деловой цели должно быть подтверждено доказательствами, свидетельствующими о намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 25.11.2019 по делу №А12-26556/2019, оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.02.2020, признано недействительным решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 25.06.2020 указанные судебные акты отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Волгоградской области.

При повторном рассмотрении дела, решением суда первой инстанции от 05.10.2020 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Основанием для доначисления обществу НДС послужили выводы налогового органа о неправомерном применении обществом налоговых вычетов по НДС и получении необоснованной налоговой выгоды путем составления фиктивного документооборота при отсутствии реальности осуществления хозяйственных операций по взаимоотношениям с контрагентом.

По итогам мероприятий налогового контроля инспекцией были сформулированы следующие выводы:

- формальный документооборот между обществом и контрагентом, не сопровождающийся реальными хозяйственными операциями, целью которого являлось неправомерное применение налоговых вычетов;
- представленные в подтверждение фактов финансово-хозяйственной деятельности документы содержат недостоверные сведения;
- по заключенным сделкам контрагент сам не производит и не поставяет товар, все хозяйственные операции по закупке, изготовлению, переработке, поставке, разгрузке-погрузке товара фактически происходят между заявителем и третьим лицом;
- работники, склады, площадки, специальное оборудование, инвентарь и прочее у контрагента отсутствуют. Организация не отвечает разумным критериям и характеристикам для ее выбора обществом, как субъекта договорных отношений. Хозяйственные операции по указанным сделкам фактически производятся за счет работников, техники, оборудования заявителя и третьего лица;
- факты трудовой миграции персонала между заявителем, контрагентом и третьим лицом;
- свидетельские показания ряда физических лиц не подтверждают реальность осуществления деятельности контрагента - не представлены документы, подтверждающие передачу лома контрагентом в производство (акты приема-передачи лома);
- результаты проверки контрагентов заявителя второго и третьего звена также свидетельствует о формальности документов, представленных заявителем в подтверждение уплаты сумм НДС в составе стоимости товаров, в рамках уступки прав требований (цессии). Контрагент фактически не осуществлял основную оплату в адрес третьего лица, а производил формальное заключение договоров уступки прав требований в счет погашения задолженности.

Исследовав и оценив в порядке статьи 71 АПК РФ имеющиеся в материалах дела доказательства, суды установили, что действия субъектов, участников заявленных сделок, носят взаимосвязанный, согласованный характер.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции от 05.10.2020 оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2020 и Арбитражного суда Поволжского округа от 17.03.2021).

1.9.Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.03.2020 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 03.09.2019 по делу № А12-15548/2019 об отказе в признании незаконным решения налогового органа отменено, требования общества удовлетворены.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции пришел к выводу о неправомерном занижении обществом налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций на сумму убытков от реализации прав требования долга контрагента.

В ходе проверки инспекцией установлено, что контрагент зарегистрирован незадолго до заключенной сделки, в 2017 году исключен из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа как фактически прекративший свою деятельность.

Также инспекцией установлено, что контрагент не имел в собственности или в аренде транспортных средств, складских помещений и иного недвижимого имущества, трудовых ресурсов, не располагался по юридическому адресу, с момента постановки на учет не представлял налоговую и бухгалтерскую отчетность, не уплачивал налоги.

По результатам анализа движения денежных средств по расчетному счету контрагента инспекция установила, что значительной долей оборота по дебету и кредиту является перечисление денежных средств в депозит и возврат депозита, основной статьей расхода, помимо перечисления денежных средств в депозит, являются расходы на приобретение стройматериалов.

Инспекция пришла к выводу, что в действиях общества, связанных с передачей права требования задолженности должника контрагенту отсутствовал разумный экономический смысл. По мнению инспекции, общество имело возможность самостоятельного взыскания задолженности непосредственно с должника, однако, каких-либо мер для этого не принимало.

Таким образом, налоговый орган пришел к выводу о том, что установленные обстоятельства в совокупности подтверждают умышленные действия налогоплательщика, направленные на намеренное увеличение убытков с целью неуплаты налога на прибыль, что свидетельствуют о получении заявителем незаконной налоговой экономии.

Отклоняя доводы инспекции, суд апелляционной инстанции исходил из того, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Суд апелляционной инстанции указал, что предполагаемое возбуждение процедуры банкротства повлекло бы включение требований общества в реестр требований кредиторов с последующим удовлетворением их наравне с требованиями других кредиторов.

В данном случае, заключение договора с контрагентом фактически позволило заявителю избежать вхождения в указанное мировое соглашение и получить около 70% суммы задолженности должника в течение двух лет.

Судом апелляционной инстанции было также установлено, что для налогоплательщика экономически более выгодным являлось получить денежные средства с приобретателя права требования в течение 2 лет в меньшем размере с учетом дисконта, сопоставимого с размером будущих штрафных санкций.

В обоснование выбора контрагента в качестве приобретателя прав требования общество указало, что данное лицо было единственным, предложившим выкупить долг по цене 70% от суммы долга, обеспечив при этом исполнение своих обязательств договорами поручительства третьих лиц.

Инспекцией не опровергнуты доводы общества о наличии экономически обоснованных причин заключения договора уступки права требования с контрагентом.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.06.2020)

1.10. Факт непредставления в ходе камеральной проверки доказательств дальнейшего использования приобретенного товара в деятельности, сам по себе не свидетельствует о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды, а равно и об отсутствии у него намерений от использования приобретенного товара в его хозяйственной деятельности.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.01.2023 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 22.08.2022 по делу №А12-4798/2022 отменено в части, оспариваемое решение инспекции признано недействительным в части доначисления УСН, начисления соответствующих сумм пени и штрафа.

В рамках проверки инспекцией не приняты расходы, в том числе, по сделкам с рядом контрагентом.

Контрагентами по встречным проверкам представлены документы, подтверждающие приобретение спорных товаров, подтверждены поставки.

Налоговый орган в оспариваемом решении подтвердил, что данные расходы понесены обществом, товары приобретены.

Вместе с тем, единственным основанием для неприятия понесенных расходов послужили выводы налогового органа о непредставлении обществом документов, обосновывающих использование данных товаров в деятельности организации.

Признавая доводы налогового органа в указанной части ошибочными, суды апелляционной и кассационной инстанции пришли к выводу, что положения [статьи 252 НК РФ](#) требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли. При этом направленность деятельности на получение прибыли и связь расходов с такой деятельностью является достаточным основанием для учета расходов при исчислении налога на прибыль.

В данном случае, спорные расходы понесены обществом и документально подтверждены.

Понесенные расходы непосредственно относятся к деятельности налогоплательщика.

Судом апелляционной инстанции отмечено, что факт непредоставления обществом в ходе камеральной проверки доказательств дальнейшего использования приобретенного товара в деятельности, сам по себе не свидетельствует о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды, а равно и об

отсутствии у него намерений от использования приобретенного товара в хозяйственной деятельности общества.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.05.2023)

2. Налоговая реконструкция.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, определение от 27.02.2018 № 526-О и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика. Такие меры исключали бы возможность вменения проверяемым лицам налога в размере, большем, чем это установлено законом.

Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем. В частности, признание налоговой выгоды необоснованной 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), предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (определения от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О).

На необходимость определения объема прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, также указано в пункте 7 Постановления № 53.

Применительно к операциям налогоплательщика, совершенным с использованием «технических» компаний это означает, что возможность применения «налоговой реконструкции», в том числе в условиях действия статьи 54.1 НК РФ, определяется не формальными, а материальными условиями - установлением по результатам налоговой проверки, в том числе при содействии самого налогоплательщика, лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981).

Принимая во внимание изложенное, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком - покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть

расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

Данная правовая позиция изложена в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 по делу № 305-ЭС21-18005.

В пункте 39 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10.11.2021, разъяснено, что налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием компаний, заведомо не ведущих реальной экономической деятельности («технических» компаний), вправе учесть фактически понесенные расходы при исчислении налога на прибыль в случае предоставления им (наличия у налогового органа) сведений и документов, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота. Расчетный способ определения суммы налога в указанных случаях не применяется.

В анализируемом периоде судом рассматривались дела, в рамках которых исследовались вопросы о возможности применения «налоговой реконструкции» и были сформированы соответствующие позиции.

2.1. Когда сам факт исполнения обязательств не ставится под сомнение, но при этом установлено, что оно не производилось обязанным по договору лицом, налогоплательщик в силу требования о документальной подтвержденности операций не вправе уменьшать налоговую обязанность в соответствии с документами, составленными от имени указанного лица.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области по делу № А12-36516/2019 от 28.02.2020 в удовлетворении требований общества о признании незаконным решения налогового органа отказано.

Основанием для доначисления обществу НДС послужил вывод налогового органа о неправомерном заявлении обществом налоговых вычетов по НДС по сделкам с контрагентом.

Налоговым органом в ходе проведения мероприятий налогового контроля установлено, что общество заключило с организацией договоры на выполнение капитального, текущего ремонта административных и производственных помещений. Для выполнения работ общество привлекло в качестве субподрядчика спорного контрагента.

Инспекцией в отношении контрагента проведены мероприятия налогового контроля, в ходе которых установлено, что он не выполнял заявленные в документах работы: на объекты по пропускам от имени контрагента имели доступ физические лица, не имеющие отношения к выполнению строительных работ, а также лица, не являющиеся сотрудниками налогоплательщика и его контрагента; данные о движении денежных средств по расчетному счету налогоплательщика свидетельствуют о том, что оплата в адрес контрагента не производилась.

Суд исходил из того, что налоговым органом предоставлены достаточные доказательства, свидетельствующие об отсутствии между обществом и его контрагентом реальных хозяйственных операций, формальном характере заключенных договоров, направленности согласованных действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды в виде возмещенного из бюджета НДС. Оснований для применения налоговой реконструкции судом не выявлено.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2020, Арбитражного суда Поволжского округа от 15.10.2020 08.07.2020).

2.2. Если налоговым органом будут представлены доказательства того, что в действительности реально хозяйственные операции поставщиками (контрагентами) не осуществлялись и налоги в бюджет ими не уплачивались, в систему поставок и взаиморасчетов вовлечены юридические лица, зарегистрированные по подложным или утерянным документам или несуществующим адресам, либо схема взаимодействия производителя, поставщика и покупателя продукции указывает на недобросовестность участников хозяйственных операций, арбитражный суд не должен ограничиваться проверкой формального соответствия представленных налогоплательщиком документов требованиям налогового законодательства, а должен оценить все доказательства по делу в совокупности и во взаимосвязи с целью исключения внутренних противоречий и расхождений между ними.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.02.2023 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 23.08.2022 по делу № А12-9665/2022 отменено в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на прибыль, НДС, в указанной части требования общества удовлетворены.

В отношении сделок с одним из контрагентов апелляционный суд согласился с выводами налогового органа об отсутствии реальных сделок с заявителем, а также о том, что данная компания является «технической». Проведение налоговой «реконструкции» по сделкам с указанным лицом в данном случае невозможно, поскольку не установлено лицо, которое реально осуществило поставку товара заявителю. Расчетный способ определения суммы налогов в указанных случаях не применяется.

В отношении сделок с остальными контрагентами апелляционный суд отметил, что налоговым органом установлены лица, реально осуществившие поставку товара заявителю, что отражено в решении налогового органа по каждому контрагенту. В этой связи в отношении сделок с данными лицами необходимо применение «налоговой реконструкции», которая состоит в определении необоснованной налоговой выгоды заявителя в той части расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную перечисленными «техническими» компаниями.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.04.2023).

2.3. Принцип налоговой реконструкции заключается в восстановлении налоговых обязательств налогоплательщика так, как если бы он заключал сделки напрямую с реальным поставщиком и учитывал налоговые обязательства сообразно таким сделкам, исходя из принципов полноты реализации налоговых прав, без какого-либо их умаления.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 23.06.2022 по делу №А12-93/2022 заявление общества удовлетворено частично, признано недействительным решение инспекции в части доначисления НДС.

Основанием для принятия налоговым органом решения послужили выводы инспекции о нарушении налогоплательщиком положений [пункта 1 статьи 54.1 НК РФ](#) в виде завышения налоговых вычетов по сделкам с контрагентами в связи с отсутствием реальных финансово-хозяйственных отношений по поставке товарно-материальных ценностей (далее - ТМЦ) с названными контрагентами, а также использовании указанных поставщиков в схеме с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде завышения налоговых вычетов по НДС.

На основании анализа документов, представленных проверяемым лицом, заводами-изготовителями лифтов, заказчиками и контрагентами, инспекцией установлено, что за счет

включения в цепочку поставки контрагентов произошло наращивание стоимости лифтов и налоговых вычетов по НДС.

Исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства по правилам статьи 71 АПК РФ, суд пришел к выводу о том, что налоговым органом представлены достаточные доказательства, свидетельствующие о том, что документы по взаимоотношениям с указанными выше контрагентами содержат недостоверную, неполную, противоречивую информацию, оформление пакета документов носило недобросовестный характер, было направлено на получение необоснованной налоговой выгоды, без осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности.

Вместе с тем, судами принят во внимание довод заявителя о необходимости применения налоговой реконструкции по эпизодам приобретения у спорных контрагентов лифтов и ТМЦ.

Налоговым органом в ходе проверки получены счета-фактуры от реальных поставщиков лифтов и товарно-материальных ценностей, позволяющих определить действительный размер вычетов, подлежащих учету в ходе налоговой реконструкции.

Доводы налогового органа о том, что налогоплательщиком не заявлены и документально не подтверждены вычеты на часть доначисленной суммы отклонены судами, поскольку указанная разница по сравнению с расчетом налогового органа, сформировалась по причине применения налоговым органом расчетного способа 37,1% определения налогового вычета.

Поскольку налогоплательщиком в вычеты включен НДС только с разницы в стоимости лифтового оборудования, а не вся стоимость, что составляет 37,1%, налоговые вычеты по НДС по лифтовому оборудованию, включенному в корректировочные счета-фактуры, относящиеся к реальным поставщикам - заводам-изготовителям, налоговым органом определены с применением пропорции.

Судами такой подход признан ошибочным, поскольку осуществленный налоговым органом расчет доли наценки в стоимости установки лифтового оборудования для целей определения права на налоговые вычеты заявителя не соответствует требованиям налогового законодательства (ст. 31, ст. 170 НК РФ) и является произвольным.

Принцип налоговой реконструкции заключается в восстановлении налоговых обязательств налогоплательщика так, как если бы он заключал сделки напрямую с реальным поставщиком и учитывал налоговые обязательства сообразно таким сделкам, исходя из принципов полноты реализации налоговых прав, без какого-либо их умаления.

Исходя из того, что по данным проверки общество фактически приобретало лифтовое оборудование непосредственно у производителей, налогоплательщик имеет право на заявление налоговых вычетов по счетам-фактурам таких поставщиков.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2022, Арбитражного суда Поволжского округа от 16.03.2022).

2.4. При установлении в ходе проверки лица, осуществившего исполнение, в результате исключения «технической» компании, встроенной в отношения между данным лицом и налогоплательщиком (цепочки таких компаний), учет расходов и налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость производится исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке.

Общество обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части доначисления к уплате налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 19.07.2021 по делу № А12-5451/2021, оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного

апелляционного суда от 19.11.2021, в удовлетворении заявленных требований общества о признании незаконным решения налогового органа отказано.

Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 25.02.2022 судебные акты отменены с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении решением суда первой инстанции от 23.12.2022 требования общества удовлетворены в части.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, на основании договоров поставки, заключенных с контрагентами, в проверяемый период налогоплательщик приобретал для использования в своей деятельности товар - щебень гравийный, щебень гранитный, зола-уноса, производителями которых являлся ряд российских заводов.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая в удовлетворении требований общества и соглашаясь с выводами налогового органа, исходили из того, что при установленных в ходе налоговой проверки обстоятельствах действия налогоплательщика носили противоправный характер, поскольку были направлены на получение налоговой выгоды за счет совершения хозяйственных операций с организациями, не ведущими реальной экономической деятельности.

Между тем по настоящему делу инспекцией с учетом представленных налогоплательщиком документов установлено, что в действительности приобретенные налогоплательщиком товары поставлялась напрямую заводами изготовителями. Факт перечисления денежных средств контрагентами производителям товаров налоговым органом не оспаривается.

Учитывая, что реальность поставки заявителю спорных товаров налоговым органом не отрицается и налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволили установить лиц, осуществивших фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, суд кассационной инстанции пришел к выводу о необходимости учитывать при определении размера недоимки по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанных лиц. Иное могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки и нарушению определения действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика.

Отменяя судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, Арбитражный суд Поволжского округа указал на необходимость дать оценку доводам налогоплательщика, в том числе о неверном расчете инспекцией наценки на реализованный товар (не учтены тарифы за провоз инертных материалов по железной дороге, стоимость вагонов).

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.10.2023 решение суда от 23.12.2022 отменено в части.

Судебная коллегия, проанализировав представленные сторонами расчеты, письменные пояснения, пояснения суда кассационной инстанции, приняла за основу расчет налогового органа, согласно которому признана часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

3. Дробление бизнеса.

При оценке бизнес-моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, часть из которых применяют специальные налоговые режимы (упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности), суды исходили из следующего.

Главным критерием дробления бизнеса является распределение между участниками схемы одних и тех же функций, которые они выполняют - оказание одних и тех же услуг,

продажа одних и тех же товаров, путем фиктивного дробления коммерческого потока между зависимыми лицами для получения необоснованных налоговых льгот.

Анализ дел такой категории свидетельствует, что судьями к участию в деле в качестве заинтересованных (третьих) лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлекались все лица, поименованные налоговым органом в качестве участников схемы незаконного дробления бизнеса. Такой подход представляется верным, поскольку приводит к наиболее полному исследованию обстоятельств дела.

Как правило, в предмет доказывания в рамках дел указанной категории входят:

- специализация каждого из лиц на выполнение обособленных функций на оптовом и розничном рынке товаров, определяющих специфику предпринимательской деятельности всех участников;

- использование всеми участниками наименования общества во всех рекламных плакатах, ценниках, указателях и т.п., единого программного продукта по учету товаров (в целях оперативного управленческого учета) для контроля за размером наценки, применяемой всеми участниками соглашения;

- разделение имущественной обособленности доходов каждого участника путем ведения самостоятельного бухгалтерского и налогового учета;

- наличие или отсутствие деловой цели создания участников схемы.

Анализ судебных актов по делам указанной категории позволяет сделать вывод, что снижение уровня рентабельности, прибыли и соответственно начислений налога на прибыль при отсутствии изменений структуры затрат (себестоимости продукции) не является безусловным доказательством наличия признаков «дробления бизнеса».

Необходимо отметить, что указанная категория дел является крайне оценочной, выявленные налоговым органом в ходе проверки обстоятельства подлежат тщательной оценке в совокупности с доводами и доказательствами, представленными участниками схемы как в период проверки, так и в ходе рассмотрения дела судом.

В результате анализа судебных актов по делам указанной категории возможно сформулировать следующие позиции.

3.1. Сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагента не является основанием для консолидации их доходов, а также для вывода об искусственном уменьшении налогооблагаемой базы, при условии недоказанности налоговым органом обстоятельств согласованности действий участников организаций, направленных на создание схемы ухода от налогообложения, а также наличия признаков деятельности единого предприятия и получение общего дохода.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2021 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 21.01.2021 по делу № А12-21412/2020 об отказе в удовлетворении требований общества отменено, решение налогового органа признано недействительным.

Основанием для принятия решения послужили выводы инспекции об использовании налогоплательщиком схемы по выведению части выручки из-под общеустановленной системы налогообложения с участием взаимозависимой организации, применяющей специальный режим налогообложения - упрощенная система налогообложения.

Инспекция ссылаясь на то, что при исследовании условий и характера взаимоотношений вышеуказанной взаимозависимой организации, установлен формальный характер взаимоотношений, при котором инициатором и выгодоприобретателем является заявитель. Контрагент являлся подконтрольным взаимозависимым лицом, через которое реализовывались товарно-материальные ценности покупателям в целях получения необоснованной налоговой выгоды через льготный режим налогообложения (УСН).

Вместе с тем, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что налоговый орган не доказал наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности и

направленности его умысла на получение необоснованной налоговой выгоды посредством создания схемы «дробление бизнеса».

Согласно пояснениям руководителя заявителя, контрагент создан в связи с возникшей у общества необходимостью реализации товара в другие регионы, поскольку по договорам дилерства общество не имело права реализовать продукцию на территории другого дилера.

Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства в их совокупности и взаимосвязи, апелляционная инстанция пришла к выводу о недоказанности налоговым органом наличия в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности и направленности его действий на получение необоснованной налоговой выгоды посредством создания схемы «дробление бизнеса».

Суд апелляционной инстанции отметил, что создание контрагента было экономически целесообразно для его учредителя.

На основании исследования и оценки в совокупности всех представленных доказательств апелляционная инстанция признала, что указанные организации являются самостоятельными субъектами экономической деятельности, имеют отдельные расчетные счета в разных банках, имущество, собственный штат сотрудников, ведут раздельный бухгалтерский учет, осуществляют по результатам самостоятельной хозяйственной деятельности уплату налогов и сборов.

В рассматриваемом случае налоговым органом в ходе проверки помимо взаимозависимости лиц не установлено иных обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии разумных экономических оснований совершения указанных хозяйственных операций, направленных на искусственное создание условий получения необоснованной выгоды.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14.10.2021)

Аналогичные выводы содержатся в судебных актах по делу №А12-443/2022.

3.2. Применение налогоплательщиком схемы разделения бизнеса с взаимозависимым лицом, применяющим упрощенную систему налогообложения с целью уменьшения налогооблагаемой базы путем реализации продукции через указанное лицо, наличие признаков недобросовестности в действиях налогоплательщика свидетельствуют о фиктивном дроблении коммерческого потока для получения необоснованной налоговой выгоды.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 16.06.2021 по делу № А12-3500/2021 отказано в удовлетворении заявления общества о признании незаконным решения налогового органа в части доначисления НДС, налога на прибыль.

Инспекцией установлено, что общество является собственником производственной линии, на которой организован выпуск продукции (плитка тротуарная, бордюры), а также погрузчиков, обслуживающих производственные нужды участников схемы; является собственником производственных и складских помещений, которые используются участниками схемы для своей деятельности; сертификаты качества покупателям выдает только налогоплательщик, в том числе при отгрузке от имени взаимозависимого лица; несет значительные расходы по содержанию и обслуживанию имущества в полном объеме, в том числе коммунальные платежи.

Договоры с ресурсоснабжающими организациями заключены только с обществом, без наличия отдельного учета коммунальных ресурсов, потребляемых взаимозависимым лицом, при этом фактические коммунальные расходы в адрес контрагента налогоплательщик не перевыставлял; бухгалтерский, кадровый, складской учет участников схемы организован по юридическому адресу налогоплательщика, приемка товаров, отгрузка товара со склада покупателям также производится сотрудниками заявителя.

Исходя из установленных по делу обстоятельств, суд пришел к выводу, что согласованные действия общества и его взаимозависимого лица направлены на уменьшение налоговых обязательств общества по НДС и налогу на прибыль организаций посредством отнесения доходов, полученных от реализации товаров, на лицо, применявшее специальный режим налогообложения и не уплачивающее в связи с этим НДС и налог на прибыль организаций.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2021, Арбитражного суда Поволжского округа от 10.12.2021).

3.3. Осуществление налогоплательщиками аналогичных видов деятельности по переработке продукции, как и возможное ведение данной деятельности ими совместно, по одному адресу не может являться основанием для объединения доходов налогоплательщиков от данного вида деятельности и вменения указанного дохода одному из них.

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2023 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 23.01.2023 по делу № А12-15387/2022 об отказе в признании незаконным решения налогового органа отменено, требования заявителя удовлетворены.

Основанием для доначисления сумм налогов, привлечения к налоговой ответственности послужили выводы налогового органа о неправомерной неуплате налогов в результате занижения доходов и заявления налоговых вычетов в результате создания схемы минимизации налоговых обязательств с привлечением контрагента, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющего статус индивидуального предпринимателя, главы крестьянского (фермерского) хозяйства (глава КФХ).

Инспекция по результатам выездной налоговой проверки пришла к выводу о создании заявителем схемы по перераспределению товарных потоков и выручки от реализации готовой продукции между ним и главой КФХ. По результатам проверки заявителю доначислен УСН исходя из доходов, полученных главой КФХ за проверяемый период, а также признано незаконным применение налоговых вычетов по НДС на основании счетов-фактур, выставленных указанным контрагентом.

Суд апелляционной инстанции, исследовав установленные по делу обстоятельства в их совокупности, пришел к выводу о недоказанности налоговым органом факта создания заявителем схемы разделения бизнеса при отсутствии деловой цели, а также признал, что каждое из вышеуказанных лиц вело самостоятельную деятельность.

Отклоняя довод налогового органа об аффилированности (взаимозависимости) участников схемы, апелляционный суд указал, что работа у заявителя, использование заемных денежных средства не может само по себе свидетельствовать о том, что глава КФХ не вел самостоятельную деятельность.

Также суд апелляционной инстанции учел показания свидетелей, подтвердивших руководство главой КФХ деятельностью своих работников, прием на работу, выплату заработной платы, выращивание сельскохозяйственной продукции, переработку огурцов и томатов на конвейере.

Двенадцатым арбитражным апелляционным судом отмечено, что осуществление заявителем и главой КФХ аналогичных видов деятельности по переработке продукции, как и возможное ведение данной деятельности ими совместно, по одному адресу не может

являться основанием для объединения доходов предпринимателей от данного вида деятельности и доходов главы КФХ от выращивания сельскохозяйственной продукции, и вменение указанного дохода заявителю.

Судом апелляционной инстанции также отмечено, что даже при определении доходов заявителя с учетом доходов главы КФХ он не утрачивает право на применение УСН и не является плательщиком НДС.

Выявленные нарушения в виде не отражения выручки от реализации товара в доходной части от одного физического лица не носили массового характера, были признаны налогоплательщиком; и налог, и пени уплачены заявителем до момента вынесения решения налогового органа.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.08.2023).

3.4. О необоснованной налоговой выгоде свидетельствует формальное разделение площади торгового зала между участниками схемы в целях умышленного занижения физических показателей - площади торгового зала для возможности применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 14.09.2021 по делу № А12-10286/2021 признано недействительным решение налогового органа о принятии обеспечительных мер, в удовлетворении заявления в части доначисления обществу налогов отказано.

Основанием вынесения решения послужили выводы налогового органа о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения площади торгового зала между обществом и предпринимателями, умышленном занижении физических показателей - площади торгового зала для возможности применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Всеми вышеуказанными лицами применялся специальный режим налогообложения единый налог на вмененный доход (далее – ЕНВД) по виду деятельности - оказание услуг общественного питания через объекты, имеющие залы обслуживания.

Данными лицами осуществлялась деятельность по оказанию услуг общественного питания через объекты, имеющие залы обслуживания, по одному адресу и в одном помещении без разделения по зонам обслуживания.

Налоговым органом установлено, что все посетители проходили в зал обслуживания через единый вход; никаких внешних признаков разделения территории между участниками не имелось; деятельность вышеуказанными лицами осуществлялась под единым товарным знаком, при этом договор на использование данного товарного знака был заключен исключительно с заявителем; обществом и предпринимателями использовались одни и те же контакты, сайт в сети «Интернет», единый номер телефона, оформленный на заявителя и размещенный на вывеске при входе в кафе и на одноименном сайте.

Кассовые аппараты всех участников схемы, зарегистрированные за налогоплательщиком и предпринимателями, подключены к одному кассовому узлу. Данные о продажах в разрезе блюд, валют, чеков, заказов официантов-кассиров, а также по применяемым скидкам хранились в компьютере, расположенном в кабинете руководителя налогоплательщика. Персонал между участниками схемы перераспределялся формально без изменения их должностных обязанностей: работники разных работодателей фактически находились в постоянном взаимодействии друг с другом, использовали общие материально-технические ресурсы (раздевалки, комнаты отдыха, спецодежда).

Фактическое руководство деятельностью участников схемы осуществлялось директором заявителя. Расчетные счета налогоплательщика и предпринимателей открыты в одном и том же банке. Ведение бухгалтерского и налогового учета, снятие и внесение

наличных денежных средств осуществлялось одним лицом, для осуществления деятельности хозяйствующих субъектов использовались одни IP-адреса и MAC-адреса. Расчеты по финансово-хозяйственной деятельности проводились с одного компьютера.

Расходы по рекламе, обслуживанию интернет сайтов, за охранные услуги, за посуду, видеонаблюдение, огнетушители, за услуги транспортировки и сбора отходов, за коммунальные услуги, за телефон, за оказание технической поддержки информационной системы, за техническое обслуживание автоматической пожарной сигнализации нес заявитель, распределение и перевыставление расходов не осуществлялось.

Суд признал верными выводы налогового органа о том, что разделение площади торгового зала между обществом и предпринимателями не было обусловлено разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), было вызвано намерением понизить физические показатели зала обслуживания с целью создания формальных условий для применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В этой связи является обоснованным вывод о превышении допустимых показателей площади зала обслуживания и утрате обществом права применения ЕНВД.

По результатам проверки инспекцией произведен перевод деятельности налогоплательщика в части оказания услуг общественного питания на УСН с объектом налогообложения доходы (доходы от деятельности по сдаче в субаренду помещений, аренде оборудования, оказания услуг по агентским договорам самостоятельно учитывались налогоплательщиком при исчислении налога по УСН (доходы)).

Налоговая база по УСН определена налоговым органом исходя из выручки от реализации обществом услуг в сфере общественного питания, на основании сведений, содержащихся в представленных к проверке документах (книги учета доходов и расходов, банковских выписок о движении денежных средств по расчетным счетам, информации, полученной от оператора фискальных данных), с учетом доходов, полученных за тот же период предпринимателями.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2021, Арбитражного суда Поволжского округа от 22.03.2022).

3.5. Искусственное распределение выручки от осуществления деятельности на подконтрольное взаимозависимое лицо, применяющего упрощенную систему налогообложения, свидетельствует о создании незаконной схемы «дробления бизнеса».

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.11.2021 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 20.07.2021 по делу № А12-4492/2021 отменено, в удовлетворении заявленных требований общества отказано.

Судом апелляционной инстанции установлено, что выводы налогового органа о ведении заявителем и предпринимателем фактически единого бизнеса и формальном разделении деятельности в целях получения необоснованной налоговой выгоды основаны на совокупности следующих установленных в ходе проверки обстоятельств.

Фактически указанные налогоплательщики функционировали как одна организация, занимающаяся производством и реализацией хлебобулочных и кондитерских изделий.

Оба хозяйствующих субъекта созданы одновременно, взаимозависимы, осуществляют одинаковый вид экономической деятельности, находятся по одному адресу, используют одни и те же помещения для осуществления деятельности, договоры аренды помещений и оборудования заключены с одними и теми же арендодателями, имеют единую материально-техническую базу, единые службы осуществления бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, поиска поставщиков и покупателей, одни и те же работники осуществляют одновременное непосредственное производство продукции без разделения по видам продукции, либо по времени такого производства. Продукция распределялась по

покупателям, которые, в свою очередь, распределялись между участниками схемы, исходя из применяемой ими системы налогообложения: общество реализовывало продукцию в сетевые магазины, реализация продукции в которые осуществляется с НДС, а предприниматель реализовывал продукцию покупателям, применяющим специальные режимы и не уплачивающим НДС.

Материалами дела подтверждено создание заявителем при помощи взаимозависимого лица схемы «дробления бизнеса», позволившей уменьшить размер его налоговых обязательств. Благодаря созданной схеме происходило перераспределение доходной части с целью занижения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль организаций.

Иных объективных причин целесообразности и необходимости производства аналогичной продукции с использованием одновременно единого оборудования, одних и тех же работников двумя лицами, судом не установлено, и налогоплательщиком не приведено.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 01.04.2022)

3.6.Принятие налоговым органом решения о консолидации доходов налогоплательщика и взаимозависимых лиц является обоснованным, если налоговым органом доказана видимость деятельности взаимозависимых лиц с формальным документооборотом, фактически прикрывающих деятельность одного хозяйствующего субъекта.

Общество обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительными решения инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 05.07.2019 по делу № А12-10221/2019 в удовлетворении требований общества о признании незаконным решения налогового органа отказано.

Как установлено судом, общество осуществляло оптовую торговлю рыбой, морепродуктами и рыбными консервами, применяло общую систему налогообложения. Товар реализовывался, в том числе, в адрес контрагента, применявшему упрощенную систему налогообложения.

Контрагент осуществлял переработку давальческого сырья, полученного от общества, и производство готовой продукции для заявителя, а также реализовывало готовую продукцию, приобретенную обществом, покупателям, применявшим ЕНВД, и физическим лицам, без НДС.

В результате налоговой проверки установлено, что общество и контрагент для осуществления деятельности арендовали один и тот же производственный комплекс – рыбзавод; использовали единый IP-адреса для управления системой банк-клиент, а также объединили все компьютеры друг друга в единую внутреннюю информационную сеть; отчетность данными обществами формировалась на разных компьютерах, но направлялась в контролирующие органы с одного сервера; организациями использовался один товарный знак, использование которого оплачивал контрагент.

При этом общество осуществляло реализацию готовой рыбной продукции в адрес контрагента по ценам ниже себестоимости, а также ниже цен на готовую рыбную продукцию, реализуемую в адрес иных покупателей (сетевых магазинов). Готовая рыбная продукция имела нормальный товарный вид и отгружалась из общей массы продукции, которая совместно хранилась на одном складе.

Учитывая данные обстоятельства в совокупности и взаимной связи, суд признал верными выводы налоговых органов о согласованности действий общества и его взаимозависимого лица, их направленности на неправомерное уменьшение налоговых

обязательств общества по НДС и налогу на прибыль организаций посредством отнесения доходов, полученных от реализации товаров, на лицо, применявшее специальный режим налогообложения.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.01.2020, Арбитражного суда Поволжского округа от 14.05.2022)

3.7. Противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2021 решение Арбитражного суда Волгоградской области от 03.12.2019 по делу № А12-17267/2019 об отказе в удовлетворении требований общества отменено в части, признано недействительным решение налогового органа в части начисления налога на прибыль в сумме, превышающей 1 230 925,40 руб.

Инспекция установила, что деятельность контрагентов фактически осуществлялась работниками заявителя. Обстоятельства, установленные налоговым органом в ходе выездной проверки, свидетельствуют о снижении налогоплательщиком своих налоговых обязательств путем создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика. При этом получение необоснованной налоговой выгоды достигается в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих действующему законодательству.

При определении размера налоговых обязательств общества инспекцией были учтены расходы взаимозависимых лиц: расходы на приобретение товаров, расходы на выплату заработной платы, расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, на уплату страховых взносов по социальному страхованию, пенсионное страхование и пр. В части расходов взаимозависимых лиц на приобретение товаров для реализации инспекция учла суммы, перечисленные только тем контрагентам, от которых налоговым органом были получены ответы на направленные запросы о представлении информации по перечисленным средствам.

Отменяя решение суда первой инстанции, апелляционный суд сделал вывод, что налоговым органом не была установлена действительная налоговая обязанность налогоплательщика.

Как указал суд апелляционной инстанции, налоговым органом участников схемы не были затребованы первичные документы, подтверждающие несение расходов в проверенных периодах; в обжалуемом решении налогового органа не содержатся сведения о составе тех расходов взаимозависимых лиц, которые были приняты и не были приняты для расчета налога. В связи с выявленной неполнотой мероприятий налогового контроля судом апелляционной инстанции был принят контррасчет НДС и налога на прибыль, представленный в дело налогоплательщиком.

Суд апелляционной инстанции отметил, что установленный законодательством о налогах и сборах порядок должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков в правовом государстве, что предполагает обязанность руководителя (заместителя руководителя) налогового органа провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной срок), не ограничиваясь содержанием налоговой декларации, установить действительный размер налоговой обязанности, в том числе при разумном

содействии налогоплательщика - с учетом сведений и документов, представленных им с возражениями на акт налоговой проверки и в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки в соответствии с пунктом 6 статьи 100, пунктом 4 статьи 101 НК РФ.

Иное не отвечало бы вытекающему из пункта 2 статьи 22 НК РФ принципу добросовестности налогового администрирования, не допускающему создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

Истребование документов и информации возможно не только у контрагентов проверяемого налогоплательщика, но и у иных лиц, располагающих необходимыми документами (информацией) о деятельности проверяемого налогоплательщика.

Следовательно, инспекция вправе была истребовать у самого проверяемого налогоплательщика документы и информацию, необходимые инспекции для установления реального размера его налоговой обязанности, чего также сделано не было, обратного налоговым органом не утверждается.

По результатам кассационного обжалования постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.10.2021).

4. Оценка обоснованности получения налоговой выгоды при применении налогоплательщиками нерыночных цен по результатам изучения имеющейся судебной практики.

Необходимо отметить, что дела указанной категории являются одними из наиболее оценочных. Налоговыми органами при проведении проверок должны быть собраны достаточные доказательства применения налогоплательщиками нерыночных цен именно для получения необоснованной налоговой выгоды.

В результате анализа судебных актов по делам аналогичной категории возможно сформулировать следующие позиции.

4.1. 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.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области по делу № А12-33815/2019 от 27.11.2019 требования общества удовлетворены, признано незаконным доначисление обществу НДС, налога на прибыль.

Основанием для принятия решения в оспоренной части послужил вывод налогового органа о завышении стоимости недвижимого имущества, реализованного заявителем в адрес контрагента от кадастровой стоимости данного имущества более чем в 150 раз.

Кроме того, инспекцией установлена взаимозависимость участников сделки.

Суд пришел к выводу, что несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды.

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.

Вместе с тем, в рассматриваемом случае налоговым органом не доказано наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды; не доказано наличие взаимозависимости между сторонами спорной сделки. Налоговым органом не оспорен отчет независимого оценщика, в котором определена рыночная стоимость трех спорных объектов недвижимости на дату 15.12.2014; не представлены доказательства отсутствия в действиях общества деловой цели, равно как и осуществления обществом операций исключительно с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2020, Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2020).

4.2. При отсутствии доказательств того, что основной целью совершения сделки являлось уменьшение налоговой обязанности, включение налогоплательщиком в состав налоговых вычетов сумм по такой сделке о необоснованности налоговой выгоды не свидетельствует.

Обществом обращилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области по делу № А12-39362/2019 от 18.12.2019 решение налогового органа признано недействительным в части выводов о необоснованном занижении обществом дохода от передачи в аренду имущества взаимозависимому лицу при определении налоговой базы по НДС и налогу на прибыль организаций.

Налоговым органом произведена консолидация доходов указанных лиц, в результате чего налогоплательщику доначислены налоги исходя из общего размера доходов его и взаимозависимого лица от сдачи этих объектов недвижимости в субаренду.

Также выявлено, что в проверяемом периоде из собственности общества на основании договора о предоставлении отступного выбыло недвижимое имущество, собственником данного имущества являлся учредитель общества.

Принимая во внимание указанные обстоятельства, а также взаимозависимость общества и его учредителя, налоговый орган пришел к выводу о согласованности действий налогоплательщика и его взаимозависимого лица, направленных на получение налоговой выгоды в результате установления цены отступного в пределах размера задолженности по займам.

В свою очередь, налоговым органом не оспаривался возмездный характер сделки по отчуждению недвижимого имущества и реальность указанной сделки, поскольку при принятии решения учтено декларирование обществом доходов от указанной сделки и оплата соответствующих налогов.

Налоговый орган произвел доначисление налога на прибыль, рассчитав стоимость восьми из реализованных обществом объектов по кадастровой стоимости недвижимого имущества.

Вместе с тем, суд пришел к выводу, что в рассматриваемом случае налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки не выявлен ни один критерий необоснованности получения налоговой выгоды, а именно, не установлен факт учета для целей налогообложения операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не обусловленных разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); не установлен факт получения налоговой выгоды вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности; не установлено отсутствие необходимых условий для осуществления уставной деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; не установлен факт учета налогоплательщиком и его контрагентом для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды; не установлено совершение операций с услугами, которые не производились или не могли быть произведены в объеме, указанном в документах бухгалтерского учета.

Налоговый орган не установил, что главной целью, преследуемой обществом, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность.

При этом судом приняты во внимание самостоятельность участников сделок; отсутствие формального характера взаимоотношений сторон сделок (недвижимое имущество после передачи в аренду, так же как и после последующей продажи, обществом в своей деятельности не использовалось); заключение сделок по рыночным ценам, подтвержденных отчетами оценщиков; совершение сделок в целях, соответствующих хозяйственным планам налогоплательщика.

Многократное занижение цены реализации по сравнению с рыночной стоимостью восьми из одиннадцати объектов недвижимости, которое может в совокупности с иными установленными обстоятельствами свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды, налоговым органом не выявлено.

Сделка по отчуждению спорных объектов заключалась на реализацию всего комплекса объектов недвижимости в рамках одного договора, а рыночная цена всего комплекса объектов недвижимости, исходя из условий рынка, может существенно отличаться от отдельно установленной кадастровой стоимости каждого объекта.

При таких обстоятельствах у налогового органа отсутствовали основания считать искаженными сведения о фактах хозяйственной жизни, равно как и исполнении сделки с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

По результатам апелляционного и кассационного обжалования решение суда первой инстанции оставлено без изменения (постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2020, Арбитражного суда Поволжского округа от 06.06.2020).

Таким образом, из содержания ст. 54.1 НК РФ и складывающейся судебной практики возможно сделать вывод, что обстоятельства, свидетельствующие о недобросовестности контрагентов второго и последующего звеньев, учитываться в качестве самостоятельных оснований для предъявления претензий не должны. Негативные последствия за их неправомерные действия для налогоплательщика не предусмотрены п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

Действующее законодательство и судебная практика нацеливает налоговые органы на то, что если налоговый орган решит доказать, что сделка исполнена не тем контрагентом, который заявлен в документах, ему нужно доказать ее исполнение другим лицом либо самим налогоплательщиком.

Вместе с тем, необходимо отметить, что какие именно инструменты могут использоваться для доказывания, в Налоговом кодексе Российской Федерации не указано.

Анализ судебной практики позволяет выделить несколько критериев недобросовестности, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий (п. 3 ст. 54.1 НК РФ): подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций), др.

Вместе с тем, исходя из анализа судебной практики по налоговым спорам, подписание документов неустановленными лицами, как правило, может сопровождаться неуплатой контрагентом налогов и невозможностью реального осуществления им деятельности ввиду отсутствия персонала, площадей и т.д. В этих случаях налоговый орган, скорее всего, будет оценивать выявленные обстоятельства в совокупности и взаимосвязи.

Последствия применения налоговыми органами п. 1 ст. 54.1 НК РФ сомнений не вызывают - налогоплательщик полностью лишится права на уменьшение налоговой базы (налога), что будет целиком соответствовать сложившейся практике.

При этом до настоящего времени и у налоговых органов и судов возникают сложности с определением действительных налоговых обязанностей, возможности применения налоговой реконструкции.

По мнению налоговых органов, ст. 54.1 НК РФ позволяет им предъявлять претензии на всю сумму по спорной сделке. Указанная позиция изложена в письме ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904.

Думается, что при такой позиции налоговых органов суды должны проявлять инициативу при решении вопроса об определении действительной налоговой обязанности налогоплательщиков.

По делам рассматриваемой категории цель судебного доказывания, особенности формирования предмета доказывания и распределения обязанности доказывания, специфика использования различных видов доказательств предопределены характером деятельности налоговых органов и нормами материального права, содержащимися в Налоговом кодексе РФ.

Необходимо принимать во внимание некие следственные начала в деятельности налоговых органов, что не характерно для деятельности арбитражных судов. Налоговый орган не только вправе, но и обязан собирать сведения о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика и его контрагентов (в связи с деятельностью проверяемого налогоплательщика) с помощью определенных НК РФ мероприятий налогового контроля. Как правило, это документы, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность их исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления).

Совокупность фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение для дела, устанавливается на основании сведений, собранных налоговым органом при проведении налоговой проверки с помощью определенных НК РФ мероприятий налогового контроля.

Необходимо отметить, что в большей части случаев судьями состава в анализируемом периоде решения налоговых органов о доначислении налогов признавались правомерными.