



**МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**
(ФНС России)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ
Неглинная, 23, Москва, 127381
Телефон: (495) 913-00-09; Телефакс: (495) 913-00-05;
www.nalog.gov.ru

10.10.2022 № БВ-4-7/13450@

На № _____

УФНС России по субъектам
Российской Федерации

Межрегиональные ИФНС России
по крупнейшим
налогоплательщикам

Межрегиональные ИФНС России
по федеральным округам

Межрегиональная ИФНС России
по камеральному контролю

Межрегиональная ИФНС России
по контролю и надзору за
налогоплательщиками в сфере
бюджетного финансирования

Структурные подразделения
ЦА ФНС России (по списку)

Федеральная налоговая служба в целях единообразного применения положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) при доначислениях налогов по взаимоотношениям налогоплательщика с «техническими» организациями, не исполняющими своих налоговых обязательств, направляет обзор судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки.

Судебной практикой сформулирован подход, согласно которому выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что по сути означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

от 05.04.2018 № 305–КГ17–20231, от 06.03.2018 № 304–КГ17–8961, от 30.09.2019 № 307–ЭС19–8085, от 28.10.2019 № 305–ЭС19–9789 и др.).

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда 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, что исключало бы возможность вменения ему 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 Налогового кодекса, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (Определения Конституционного Суда Российской Федерации 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 Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53).

Разъяснения относительно определения объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции были даны в пунктах 10–12, 17, 17.1, 17.2 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ–4–7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

На основе вышеприведенных позиций в настоящее время складывается следующая практика применения судами положений пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса по определению действительного размера налоговых обязательств налогоплательщиков.

1. Налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием компаний, изначально 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, при этом расчетный способ определения суммы налога в указанных случаях не применяется.

Основанием для вынесения оспариваемого решения послужили выводы налогового органа об умышленном создании налогоплательщиком формального документооборота для получения необоснованной налоговой выгоды при приобретении у обществ фиктивных и в действительности не оказанных транспортных услуг по перевозке готовой продукции налогоплательщика (хлебобулочных изделий) до мест розничной продажи. Налоговый орган счел, что фактически общества транспортные услуги налогоплательщику не оказывали, поскольку являлись «техническими» компаниями, не обладавшими необходимыми ресурсами для оказания услуг и представлявшими налоговую отчетность с «минимальными» показателями. Из денежных средств, перечисленных налогоплательщиком контрагентам первого звена на оплату транспортных услуг, большая часть которых в дальнейшем обналичивалась через цепочку взаимозависимых лиц

и возвращалась учредителю налогоплательщика в форме передачи векселей. При этом контрагенты второго звена перечисляли денежные средства на лицевые счета и банковские карты граждан-водителей.

Судами трех инстанций обоснованность выводов инспекции относительно получения обществом неправомерной налоговой экономии сомнению не подвергалась.

Отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований в полном объеме, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что обществом не подтверждено право на получение налоговых вычетов и учет расходов, поскольку налогоплательщиком не соблюдены условия пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса.

Вместе с тем суд округа счел ошибочными выводы судов первой и апелляционной инстанций о правомерности доначисления налога на прибыль. Как указал суд округа, единственным основанием для доначисления налога послужило осуществление доставки готовой продукции собственными силами, а также силами третьих лиц, при том что реальность оказания услуг по доставке готовой продукции конечному потребителю налоговым органом не отрицалась. С точки зрения суда округа, вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретными контрагентами не может приводить к безусловному отказу в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль, а влечет необходимость установления расходной части расчетным путем на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса. Поскольку налоговый орган не определил величину расходов налогоплательщика на доставку готовой продукции расчетным способом, то суд округа отменил решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль организаций, соответствующих сумм пени и штрафа.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановление суда кассационной инстанции отметила, что, исходя из необходимости реализации публичных целей

противодействия налоговым злоупотреблениям и поддержания в правоприменительной практике финансовых стимулов правомерного поведения участников оборота, упомянутых в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса случаях последствия участия налогоплательщика в формальном документообороте должны определяться с учетом его роли в причинении потерь казне.

Соответственно, расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса) подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета, что, как правило, имеет место, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения, организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним.

Напротив, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, умышленно допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

В то же время право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны —

раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и таким образом вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что формальный документооборот организован самим налогоплательщиком, который, начиная с 2014 года перестал содержать собственный штат водителей и парк грузового транспорта, став приобретать услуги перевозки у «технических» компаний. Вместе с тем фактически перевозка готовой продукции осуществлялась не вышеназванными контрагентами, а физическими лицами (водителями) в отсутствие договорных отношений с налогоплательщиком.

Налогоплательщиком в ходе проведения налоговой проверки, рассмотрения ее результатов, а равно при рассмотрении дела в суде не были раскрыты сведения и доказательства, позволившие установить, какая часть перевозок в интересах налогоплательщика была выполнена соответствующими водителями и какая часть из зачисленных на счета физических лиц денежных средств имела отношение к оплате осуществленных в интересах налогоплательщика перевозок, сформировав облагаемый налогами доход водителей, а не к обналичиванию денежных средств, то есть была осуществлена на легальном основании.

Учитывая изложенное, суды первой и апелляционной инстанций пришли к обоснованному выводу об отсутствии у налогоплательщика права на учет спорных расходов в полном объеме при исчислении налога на прибыль организаций, а выводы суда кассационной инстанции об обязанности налогового органа определить недоимку путем установления величины расходов налогоплательщика расчетным способом в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса при вышеназванных обстоятельствах не могут быть признаны правомерными.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309–ЭС20–23981 по делу № А76–46624/2019 (ООО «Фирма «Мэри» против ИФНС России по Центральному району г. Челябинска); в пункте 39 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10.11.2021.

Аналогичные выводы содержатся в судебных актах по делу № А40-77108/2020 (ООО «Инжстрасс-Строй» против ИФНС России № 29 по г. Москве). Определением Верховного Суда Российской Федерации от 01.11.2021 № 305–ЭС21–15612 отказано в передаче данного дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

2. 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.

Основанием для доначисления налогов по результатам выездной налоговой проверки послужил вывод об умышленном нарушении обществом пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса путем привлечения «технических» компаний и создания формального документооборота для осуществления хозяйственной деятельности, связанной с приобретением товара напрямую от производителя.

Инспекция установила, что иных покупателей произведенного товара помимо налогоплательщика и взаимозависимого с ним лица – у «технических» компаний не было. Стоимость эмульгатора, приобретенного обществом у «технических» компаний, превышает цену реализации производителя в адрес «технических» компаний (завышена в два раза). Общество имело возможность приобретать товар у производителя напрямую.

Реальность фактического приобретения и использования обществом приобретенных через «технические» компании товаров в его деятельности налоговым органом не оспаривалась.

По итогам проверки налогоплательщику отказано в праве применять налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям с «техническими» компаниями при исчислении налога на прибыль организаций в полном объеме.

Суды трех инстанций, поддерживая позицию налогового органа, пришли к выводу о том, что представленные обществом документы не отвечают установленным требованиям, содержат недостоверные сведения и не подтверждают реальности хозяйственных операций с контрагентами, которые не имели возможности поставить товар, в том числе в связи с наличием признаков номинальных организаций, отсутствием необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической и предпринимательской деятельности.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, исходя из положений пунктов 1 и 3 статьи 3, статьи 54.1 Налогового кодекса, пунктов 3, 4 и 7 Постановления № 53, указала, что возможность применения «налоговой реконструкции», в том числе в условиях действия статьи 54.1 Налогового кодекса, 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).

По настоящему делу инспекцией с учетом представленных налогоплательщиком документов установлено, что в действительности приобретенная налогоплательщиком продукция поставлялась напрямую ее изготовителем.

Налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, уплатившее налоги при поставке товара налогоплательщику в соответствующем размере. Однако при определении размера недоимки по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость эти сведения налоговым органом фактически во внимание не приняты, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 № 305–ЭС21–18005 по делу № А40–131167/2020 (ООО «Спецхимпром» против ИФНС России № 27 по г. Москве).

3. Раскрытие налогоплательщиком после окончания налоговой проверки реального контрагента посредством подачи уточненных налоговых деклараций за уже проверенный период, совершенное после вступления в силу решения налогового органа по результатам проверки, не допускает формального подхода со стороны как судов, так и налогового органа и влечет необходимость оценки доводов налогоплательщика о раскрытии им реального контрагента.

В части НДС, основанием для доначисления данного налога стало применение обществом налоговых вычетов по НДС по сделкам (договорам подряда) с «технической» компанией. Налоговым органом при проверке

установлено, что в действительности общество с указанным контрагентом сделок не совершало и не исполняло, спорные подрядные работы выполнялись силами сотрудников самого общества.

Вместе с тем общество, не оспаривая данные выводы налогового органа, учитывая, что факт выполнения самих спорных работ, а также объем использованных при этом строительных материалов налоговым органом под сомнение не ставился, представило уточненные налоговые декларации по НДС, в которых налог исчислен и уплачен в бюджет без учета взаимоотношений с «технической» компанией и заявлен «фактический» контрагент, на расчетный счет которого была произведена оплата за поставку асфальтобетонной смеси.

По мнению судов, поскольку вычеты по НДС обществом по «фактическому» контрагенту во время проведения выездной налоговой проверки и до нее не декларировались, уточненные декларации по НДС поданы уже после проведения проверки, у налогового органа отсутствовали основания для предоставления вычета по НДС по сделкам как с «технической» компанией, так и с «фактическим» контрагентом, вследствие чего оспариваемое решение налогового органа в данной части законно и обоснованно.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что суды по данному эпизоду фактически заняли формальную позицию. Исходя как из материалов проверки, так и из судебных актов, налоговым органом и судами не сделано вывода о том, что действительно в спорных периодах имела место поставка от «фактического» контрагента обществу асфальтобетонной смеси, использованной обществом в облагаемой НДС деятельности. Таким образом, доводы общества о соответствующем праве на вычеты по НДС требуют оценки.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

от 12.04.2022 № 302–ЭС21–22323 по делу № А10–133/2020 (ООО «НБС-Групп» против УФНС России по республике Бурятия).

4. Установление налоговых обязательств при подаче налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций после окончания выездной налоговой проверки.

В случае подачи налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций после окончания выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверить уточненные налоговые декларации в рамках камеральной или повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика (в части уточнения) на основании абзаца шестого пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса. Кроме того, если уточненные декларации поданы налогоплательщиками до принятия решения по результатам выездной налоговой проверки, то налоговый орган также имеет право провести дополнительные мероприятия налогового контроля (пункт 6 статьи 101 Налогового кодекса) и учесть показатели уточненных налоговых деклараций при принятии решения по выездной налоговой проверке.

Результаты камеральной или повторной выездной налоговой проверки (в части уточнения) уточненных налоговых деклараций налогоплательщиков могут быть учтены налоговым органом в счет выявленной выездной налоговой проверкой задолженности посредством внесения налоговым органом изменений, а также отмены ранее принятого решения по результатам выездной налоговой проверки.

Данные выводы следуют из пункта 44 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 № 8163/09 (ООО «Дирол Кэдбери» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области), письма ФНС России от 26.09.2016 № ЕД-4-2/17979 «О проведении налоговых проверок уточненных

деклараций за налоговые периоды, превышающие три года», пункта 3 письма ФНС России от 07.06.2018 № СА-4-7/11051@ «По вопросу установления налоговыми органами действительных налоговых обязательств налогоплательщиков в ходе выездных налоговых проверок».

5. При принятии судом дополнительных доказательств, представленных налогоплательщиком и раскрывающих, по его мнению, реального контрагента, налоговому органу необходимо исключить формальную позицию по делу и оценить относимость, допустимость, достоверность каждого вновь представленного доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.

Действующее законодательство предоставляет лицам, участвующим в деле, право на представление суду доказательств, без каких-либо ограничений, кроме установленных в главе 7 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 78 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора.

Возможность представления в суд дополнительных доказательств, не раскрытых в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора, не исключена. Такие доказательства подлежат исследованию судом с соблюдением правил и принципов, установленных процессуальным законодательством, в том числе в совокупности и взаимосвязи с иными доказательствами, представленными сторонами.

В рамках дела № А64–654/2020 по заявлению АО «Маслосырзавод «Новопокровский» была рассмотрена выездная налоговая проверка, где инспекция установила, что обществом заключены сделки (операции) по приобретению (закупке) молока и ТМЦ, которые в реальности исполнены не заявленными контрагентами поставщика, а третьими лицами, фактически являющимися производителями молока и ТМЦ. Инспекция пришла к выводу, что обществом необоснованно предъявлен к вычетам НДС по счетам-фактурам, полученным от спорных контрагентов, а также необоснованно включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, затраты по взаимоотношениям с данными контрагентами.

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленные требования, пришел к выводу о представлении налогоплательщиком всех необходимых документов в обоснование правомерности заявленных налоговых вычетов на основании счетов-фактур, полученных от спорных контрагентов, обоснованности включения в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль затрат по взаимоотношениям с указанными контрагентами. Суд не согласился с доводами налогового органа о совершении заявителем и его контрагентами согласованных умышленных действий, лишенных экономического содержания и направленных на искусственное, без реальной хозяйственной цели, направленных исключительно на создание условий для уменьшения налогообложения. Также суд не согласился с позицией инспекции о необходимости отказа налогоплательщику в предоставлении налоговой выгоды применительно к налогу на прибыль организаций и НДС по основанию фиктивности документооборота, при доказанности фактического приобретения продукции у спорных контрагентов на основании положений статьи 54.1 Налогового кодекса.

Апелляционный суд не согласился с выводом суда первой инстанции и согласился с доводами налогового органа о доказанности материалами проверки фактов отсутствия в проверяемом периоде реальности взаимоотношений заявителя со спорными контрагентами, равно

как и оформление от их имени документов для заключения договоров поставки сырья с реальными производителями через «технические» компании, фактически самостоятельно совершая все необходимые для этого действия от их имени.

Судом апелляционной инстанции при рассмотрении дела было предложено обществу раскрыть сведения и доказательства, позволяющие установить лиц, которые фактически осуществили исполнение по спорным сделкам, в целях обоснования своего права на вычет понесенных расходов и проверке размера расходов общества.

Налогоплательщиком в суд апелляционной инстанции были представлены подробные пояснения со ссылкой на первичные документы, отражающие реестры накладных сельхозпроизводителей, даты накладных, количество молока, стоимость за единицу молока, наименование сельхозпроизводителя, который реально поставил данный товар. Первичные документы сельхозпроизводителей оценивалась налоговым органом в рамках выездной налоговой проверки общества. Между сторонами проведена совместная сверка относительно арифметического расчета по видам расходов с учетом реальных поставщиков, от которых обществом были заявлены расходы как от спорных контрагентов.

Первичные документы, которые отсутствовали по каким-то причинам у налогового органа в части оплаты по взаимозачетам, акты сверки по отгрузке были представлены налогоплательщиком в материалы дела, между сторонами проведена совместная сверка, по результатам которой установлены расходы общества по закупке объемов молока у реальных сельхозпроизводителей, которые первоначально были отражены как расходы по взаимоотношениям со спорными контрагентами.

Учитывая, что при рассмотрении спора установлены лица, которые осуществили фактическое исполнение по поставке молока, и общество понесло расходы, апелляционный суд пришел к выводу об отсутствии оснований

для признания необоснованной налоговой выгодой покупателя этой части расходов.

Возражения налогового органа о невозможности проведения «налоговой реконструкции» в рассматриваемом случае по причине несовпадения данных по отгрузке продукции сельхозпроизводителями по их первичным документам, оформленным ими в адрес спорных контрагентов, с данными бухгалтерского учета налогоплательщика, которые основаны на отражении документов, оформленных спорными контрагентами, отклонены судебной коллегией. Суд отметил, что первоначально в учете общества была отражена информация из документов спорных контрагентов, а не из первичных документов сельхозпроизводителей, при рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции налогоплательщиком представлены пояснения и расчеты, основанные на документах непосредственных исполнителей, которые подлежали отражению в учете, но фактически не отражены.

Отгрузка молока в указанных объемах и их стоимость подтверждена непосредственно сельхозпроизводителями по представленным ими в ходе налоговой проверки документам. Приобретение молока экономически необходимо обществу для осуществления его хозяйственной деятельности. Факт изготовления обществом продукции с использованием указанного сырья и реализации конечного продукта покупателям налоговый орган не оспаривает. Возможности изготовления продукции в количестве, отраженном обществом в документах по ее реализации, без использования спорного объема, налоговым органом не доказано.

Что касается расходов на оплату ТМЦ, то суд апелляционной инстанции, учитывая пояснения реального контрагента в части подтверждения факта взаимоотношений с обществом, пришел к выводу о необходимости учета указанных расходов и необоснованности выводов инспекции о завышении расходов в данной части.

При этом, учитывая факт приобретения молока у организаций, находящихся на специальном налоговом режиме и не являющихся

плательщиками НДС, судом подтверждено, что налоговые вычеты применительно к спорным контрагентам заявлены налогоплательщиком без должных оснований.

Данные выводы содержатся в постановлении Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2022 по делу № А64–654/2020 (АО «Маслозавод «Новопокровский» против МИФНС России № 4 по Тамбовской области), оставленное без изменения постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 26.05.2022.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 22.08.2022 № 310–ЭС22–13933 отказано в передаче указанного дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

6. Исключается возможность применения налоговых вычетов НДС полностью или в соответствующей части в ситуациях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счет искусственного наращивания стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета (возмещения) налога, или во всяком случае, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты НДС в процессе обращения товаров (работ, услуг).

Основанием для вынесения оспариваемого решения послужил вывод налогового органа о том, что не все перечисленные налогоплательщиком в оплату зерна денежные средства направлялись обществом на закупку кормов у реальных поставщиков. Часть из указанных средств перечислялась на расчетные счета юридических лиц, обладающих признаками не уплачивающих налоги «технических» организаций, после чего в течение нескольких дней направлялась на расчетные счета иных организаций, подконтрольных налогоплательщику, и в итоге возвращалась налогоплательщику в виде займа.

Суды признали правомерным решение налогового органа в части доначисления НДС по эпизодам взаимоотношений налогоплательщика с двумя организациями и исходили из того, что хозяйственные операции в части средств, впоследствии перечисленных «техническим» компаниям, подконтрольным обществу, направлены на искусственное увеличение стоимости приобретаемых товаров (работ) и получение необоснованной налоговой выгоды за счет неправомерного вычета (возмещения) НДС в отсутствие экономического источника.

Суд кассационной инстанции отменил в указанной части судебные акты, отметив, что налоговым органом не представлены доказательства того, что налогоплательщик не произвел закупку сырья в соответствующих объемах (доказательства нереальности хозяйственной деятельности с «поставщиком первого звена»), в связи с чем обществом соблюдены установленные статьями 171–172 Налогового кодекса условия для вычета налога.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты указала, что к обстоятельствам, подлежащим установлению при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком – покупателем, помимо данного факта также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, и то, преследовали ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, знал ли или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

Суды первой и апелляционной инстанций установили обстоятельства, дающие основания полагать, что экономический источник вычета (возмещения) налога налогоплательщиком в части стоимости товаров и строительно-монтажных работ, сформированной организациями, участвовавшими

в транзитном перечислении денежных средств, в бюджете не создан, поскольку за незначительным налоговым бременем этих организаций стоял вывод денежных средств по фиктивным документам, а не реальная экономическая деятельность.

В сложившейся ситуации при рассмотрении вопроса о том, могут ли негативные последствия неуплаты НДС «техническими» компаниями быть возложены на налогоплательщика-покупателя, в частности, имеет значение установление факта причастности налогоплательщика к нарушениям, допущенным в процессе обращения товаров (работ, услуг), то есть направленность действий налогоплательщика на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты налога совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности, а равно информированность налогоплательщика о допущенных этими лицами нарушениях.

При установлении названных обстоятельств само по себе реальное исполнение операций по реализации товаров (работ, услуг) непосредственным контрагентом налогоплательщика («контрагентом первого звена») не позволяет налогоплательщику-покупателю претендовать на получение налоговой выгоды в отсутствие экономического источника вычета (возмещения) налога.

Следовательно, в условиях действующего в настоящее время законодательного регулирования исключается возможность применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость полностью или в соответствующей части в ситуациях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счет искусственного наращивания стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета (возмещения) налога, или во всяком случае, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты налога на добавленную стоимость в процессе обращения товаров (работ, услуг).

В данном случае налоговая выгода в форме вычета (возмещения) НДС рассматривалась обществом в качестве самостоятельной неправомерной цели при том, что ее достижение было сопряжено с допущенными в предшествующих звеньях обращения товаров (работ, услуг) нарушениями при уплате НДС, организованными с участием самого налогоплательщика. В соответствии с пунктами 4 и 9 Постановления № 53 это свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды, полученной обществом при применении налоговых вычетов в соответствующей части.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.01.2021 № 309–ЭС20–17277 по делу № А76–2493/2017 (ЗАО «Уралбройлер» против Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Челябинской области); пункт 34 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2021), утвержденного 30.06.2021 Президиумом Верховного Суда Российской Федерации.

7. Создание налогоплательщиком формального документооборота с «техническими» компаниями, находящимися на общей системе налогообложения, для минимизации налогообложения (с учетом установления инспекцией согласованности действий должностных лиц общества и спорных контрагентов) при приобретении товара фактически у производителей, не являющихся плательщиками НДС, влечет полный отказ в праве на вычет НДС, при этом полное исключение налоговым органом фактически понесенных затрат на приобретение товара из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль влечет искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика по указанному налогу, что противоречит принципу добросовестного налогового администрирования.

В рамках дела № А76–11675/2020 по заявлению ООО Комбикормовый завод «Здоровая ферма» рассматривался вопрос правомерности учета налогоплательщиком для целей налогообложения сделок по приобретению

товара (зерно, масло рапсовое) у спорных контрагентов, находящихся на общей системе налогообложения, поскольку фактически указанный товар поставлялся в адрес общества сельскохозяйственными товаропроизводителями, применяющими специальные налоговые режимы.

Суды, признавая позицию налогового органа частично обоснованной, исходили из создания заявителем формального документооборота с целью завышения налоговых вычетов по НДС (с учетом установления инспекцией согласованности действий должностных лиц общества и спорных контрагентов), выразившегося в привлечении организаций, находящихся на общей системе налогообложения, для минимизации налогообложения по приобретению товара фактически от сельхозпроизводителей, не являющихся плательщиками НДС, что нарушает требования пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса.

Однако, поскольку налогоплательщик понес реальные затраты на приобретение товара, использованного в дальнейшем в хозяйственной деятельности, он вправе уменьшить сумму дохода на подтвержденные расходы. Судами учтено, что в рамках рассматриваемого дела налогоплательщик не уклонялся от раскрытия информации о фактической стоимости сделок, активно реализовывал свои процессуальные права по представлению доказательств несения спорных расходов при исполнении сделок с реальными поставщиками, установленными налоговым органом в ходе проверки, способствовал определению действительного размера понесенных им затрат и расходов по спорным сделкам. Данное обстоятельство позволило судам сформировать доход, облагаемый налогом на прибыль организаций.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 30.11.2021 № 309–ЭС21–22364 отказано в передаче указанного дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

В рамках дела № А49–6991/2020 по заявлению ООО «Тройка» судами был рассмотрен аналогичный вопрос о правомерности учета налогоплательщиком вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль организаций по сделкам (приобретение семян подсолнечника) со спорными контрагентами, роль которых

сводилась только к формированию фиктивного документооборота при наличии прямых взаимоотношений налогоплательщика с сельхозпроизводителями по покупке семян подсолнечника.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суды признали, что налогоплательщиком понесены реальные затраты на приобретение сырья. Доказательств того, что указанная в договорах со спорными контрагентами стоимость приобретенного товара превышает реальную или его рыночную стоимость, налоговым органом не представлено.

Установив, что весь объем приобретенного сырья был использован обществом в проверяемом периоде для выработки конечного продукта, суды пришли к выводу, что полное исключение налоговым органом фактически понесенных затрат на приобретение сырья из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль влечет искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика по указанному налогу, что противоречит принципу добросовестного налогового администрирования, а потому признали недействительным решения инспекции в указанной части.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2022 № 306–ЭС22–1981 отказано в передаче данного дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.04.2022 по делу № А32–8016/2021 (ООО «Южная Корона – Брюховецкий комбикормовый завод» против МИФНС России № 4 по Краснодарскому краю) и от 29.03.2022 по делу № А63–2896/2021 (ООО «Северное» против МИФНС России № 9 по Ставропольскому краю), которыми судебные акты нижестоящих инстанций в части эпизодов по налогу на прибыль организаций отменены, дела в указанной части направлены на новое рассмотрение в суд первой инстанции, постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2022 по делу № А64–654/2020 (АО «Маслосырзавод «Новопокровский» против МИФНС России № 4 по Тамбовской области), оставленном без изменения постановлением

Арбитражного суда Центрального округа от 26.05.2022, постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 18.04.2022 по делу № А76–9647/21 (ООО «Ресурс» против МИФНС России № 24 по Челябинской области).

Определениями Верховного Суда Российской Федерации от 25.07.2022 № 308–ЭС22–11767 (ООО «Северное» против МИФНС России № 9 по Ставропольскому краю), от 18.08.2022 № 309–ЭС22–13529 (ООО «Ресурс» против МИФНС России № 24 по Челябинской области), от 22.08.2022 № 310–ЭС22–13933 (АО «Маслозавод «Новопокровский» против МИФНС России № 4 по Тамбовской области) отказано в передаче указанных дел для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

8. Доначисление налогов должно быть произведено так, как если бы договоры были напрямую заключены между налогоплательщиком и реальными исполнителями.

В рамках дела № А27–26158/2020 по заявлению ООО «Сибирская тепловозная компания» была рассмотрена следующая ситуация. Основанием для доначисления налога на прибыль в оспариваемой сумме, соответствующих сумм пени и штрафа послужил вывод налогового органа о занижении обществом налоговой базы и подлежащего уплате в бюджет налога в результате завышения расходов по хозяйственным операциям со спорными контрагентами (выполнение ремонтных работ) без подтверждения реального совершения хозяйственных операций при недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных обществом в обоснование уменьшения налоговой базы по прибыли.

В обоснование вывода о получении обществом необоснованной налоговой выгоды по взаимоотношениям со спорными контрагентами Инспекция ссылаясь на ряд обстоятельств, свидетельствующих о том, что спорные работы указанные контрагенты не выполняли, работы выполнены самим налогоплательщиком с привлечением: физических лиц без оформления с ними трудовых или гражданско-правовых договоров, юридических лиц, в которых

во время выполнения ремонтов работали должностные лица общества, а также юридического лица, которое в проверяемом периоде выполняло спорные работы по прямым договорам, заключенным с обществом, при этом налогоплательщиком повторно оформлены эти же сделки через спорных контрагентов по существенно более высокой стоимости.

Кроме того, Инспекция ссылалась на ряд обстоятельств, установленных в ходе проверки в отношении спорных контрагентов, которые в совокупности указывают на невозможность выполнения ими своих обязательств по заключенным с обществом договорам, поскольку контрагенты не имели необходимых лицензий, сертификатов, разрешений и допусков на проведение ремонтных работ тепловозов и их составных частей, не обладали необходимыми трудовыми, материальными, техническими ресурсами для выполнения обязательств по заключенным с обществом договорам и совершения спорных операций.

Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства: договоры с дополнительными соглашениями, акты о приемке передачи тепловозов для проведения ремонта, акты о приемке выполненных работ, графики услуг по ремонту и техническому обслуживанию тепловозов, заявки на получение пропусков на территорию заказчиков, дефектные акты, счета-фактуры и прочие документы (в том числе представленные заказчиками), в совокупности с обстоятельствами, установленными инспекцией в ходе проверки в отношении контрагентов, принимая во внимание показания свидетелей (физических лиц, указанных в заявках на получение пропусков), суды пришли к выводу об отсутствии реальной хозяйственной деятельности между обществом и спорными контрагентами.

В рассматриваемой ситуации подтвержденные в ходе судебного разбирательства затраты общества по эпизоду, где установлены фактические исполнители работ и реально понесенные заявителем расходы, учтены судами при вынесении судебных актов, при этом приняты во внимание сведения и первичные документы, подтверждающие несение обществом расходов

при совершении сделок с реальными исполнителями, в связи с чем суды признали необоснованным доначисление налога на прибыль в соответствующем размере.

Затраты, учтенные дважды по одним и тем же работам, в повышенном размере, в связи с использованием реквизитов «технических» компаний сверх установленной судами подтвержденной суммы затрат, при выполнении работ физическими лицами, действительную стоимость которых невозможно установить, исключены из состава расходов при исчислении налога на прибыль.

Данные выводы содержатся в постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.04.2022 по делу № А27–26158/2020 (ООО «Сибирская тепловозная компания» против МИФНС России № 4 по Кемеровской области).

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 14.07.2022 № 304–ЭС22–11214 отказано в передаче указанного дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

Аналогичные выводы были сделаны судами в рамках рассмотрения дела № А45–17529/2021 по заявлению АО «Новосибирский механический завод «Искра». Основанием принятия решения явился вывод налогового органа об отсутствии реальных хозяйственных операций общества по заключенным с контрагентом договорам поставки комплектующих материалов для производства изделия.

Налоговым органом установлено, что, согласно документам налогоплательщика, поставщиками товара для спорного контрагента являлись контрагенты второго звена, которые, в свою очередь, закупили указанный товар у производителя. При этом инспекцией установлено, что указанные организации имеют признаки «технических» компаний, которые не имели возможности изготовить или закупить спорный товар для последующей реализации его в адрес спорного контрагента: отсутствует персонал, основные и транспортные средства, производственные мощности, позволяющие изготовить комплектующие материалы и транспортировать их; расчетные счета

использованы для транзитного движения денежных средств; заработная плата и иные доходы не выплачивались, справки по форме 2–НДФЛ в налоговый орган не представлялись; уплачивались минимальные суммы налогов, не сопоставимые с оборотами по расчетным счетам, сформированы вычеты по НДС в книге покупок по счетам-фактурам от контрагентов-участников «схемных операций», формирующих «налоговый разрыв».

Учитывая установленные обстоятельства, не опровергнутые обществом, суды пришли к выводу, что ни спорный контрагент, ни контрагенты второго звена не совершали сделки по поставке товара, умышленно включены налогоплательщиком в схему с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль.

В то же время установив факт реальной закупки обществом спорного товара напрямую у его производителя, представившего первичные документы по поставке данного товара в адрес общества, суды признали неправомерным отказ инспекции в определении действительного размера экономически обоснованных расходов общества и их учета в целях налогообложения, указав, что отказ в учете таких расходов по формальному признаку влечет искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика.

Как указали суды, в настоящем случае установлена реальность хозяйственных операций с производителем поставленного товара, дальнейшее использование налогоплательщиком приобретенных комплектующих при производстве изделия, выручка от реализации которого полностью учтена при налогообложении, отсутствие со стороны инспекции претензий по уплате в бюджет НДС реальным контрагентом (производителем), в связи с чем был определен действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика по налогу на прибыль и НДС исходя из установленных обстоятельств. В соответствующей части заявленное требование общества было удовлетворено.

Данные выводы содержатся в постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.04.2022 по делу № А45–17529/2021

(АО «Новосибирский механический завод «Искра» против МИФНС России № 23 по Новосибирской области).

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 27.07.2022 № 304-ЭС22-11741 отказано в передаче указанного дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

Необходимость учета при определении размера недоимки по налогу на прибыль организаций и НДС параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах лиц, осуществивших фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, при нахождении в распоряжении налогового органа сведений и документов, которые позволяют установить данных лиц, также содержатся, в частности, в постановлениях Арбитражного суда Поволжского округа от 25.02.2022 по делу № А12-5451/2021 (ООО «Торговый Дом «Растворо-Бетонный комбинат» против ИФНС России по Дзержинскому району г. Волгограда), от 25.03.2022 по делу № А72-16328/2020 (ООО «ТАН» против МИФНС России № 5 по Ульяновской области), от 24.03.2022 по делу № А65-12429/2021 (ООО ПИК «Энергия» против ИФНС России по Московскому району г. Казани), Арбитражного суда Московского округа от 25.02.2022 по делу № А41-20602/2021 (ООО «Протэкс-Центр» против Межрайонной ИФНС России № 7 по Московской области), Арбитражного суда Центрального округа от 22.02.2022 по делу № А35-5437/2020 (ООО «Торгово-производственная компания «Легион» против ИФНС России по г. Курску), Арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.03.2022 по делу № А16-883/2019 (ООО «ДВ-Упак Сервис» против УФНС России по Еврейской автономной области), Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2022 по делу № А48-3289/2021 (ООО «Регион Плюс» против ИФНС России по г. Орлу), оставленном без изменения постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 03.06.2022.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 13.07.2022 № 306-ЭС22-11936 отказано в передаче дела № А65-12429/2021

(ООО ПИК «Энергия» против ИФНС России по Московскому району г. Казани) для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 3 класса

В.В. Бациев