Утвержден

Президиумом Верховного Суда

Российской Федерации

4 июля 2018 года

**ОБЗОР**

**ПРАКТИКИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ ДЕЛ, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ**

**ГЛАВ 26.2 И 26.5 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**В ОТНОШЕНИИ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

**(выдержка)**

4. Сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

По результатам выездной налоговой проверки хозяйственного общества налоговый орган пришел к выводу о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды за счет создания искусственных условий для применения упрощенной системы налогообложения.

Как указала инспекция, общество участвовало в схеме "дробления бизнеса" путем создания подконтрольных (взаимозависимых) лиц и реализации им товаров, что формально позволяло соблюдать ограничение на применение упрощенной системы налогообложения, установленное пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, связанное с предельным уровнем дохода, до достижения которого использование данного специального налогового режима является допустимым.

Рассмотрев дело по заявлению общества об оспаривании решения инспекции, суд удовлетворил требования налогоплательщика, отметив следующее.

На основании пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. Принимая во внимание, что судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой (при уплате налогов в большем размере) не может являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, если соответствующая налоговая экономия получена в связи с осуществлением реальной хозяйственной деятельности.

Вместе с тем налоговый орган не лишен права приводить доказательства, указывающие на направленность действий налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц в обход установленных главой 26.2 Налогового кодекса 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 пунктом 3 статьи 346.12, пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, связанным, в частности, с размером полученного дохода, численностью работников, стоимостью основных средств.

При оценке обоснованности налоговой выгоды судом могут учитываться 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.

Как следовало из материалов дела, общество являлось единственным дистрибьютором товаров определенной торговой марки на территории нескольких регионов и, в силу заключенного с правообладателем соглашения, имело право самостоятельно определять, каким образом выстраивать сеть продаж. Несмотря на взаимозависимость общества и его контрагентов - оптовых покупателей, каждый из контрагентов имел свой штат работников, клиентскую базу, а их деятельность осуществлялась раздельно по соответствующим сегментам рынка (оптовые продажи сельскохозяйственным производителям, мобильная торговля среди розничных покупателей, продажи через интернет-сайт).

При таком положении сам по себе факт подконтрольности нескольких контрагентов одному лицу не мог являться основанием для консолидации их доходов и, соответственно, не давал достаточных оснований для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения обществом и его контрагентами, поскольку каждый из участников группы компаний осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность и несет свою часть налогового бремени, относящегося к этой деятельности.

Постановлением суда апелляционной инстанции, с выводами которого согласился суд округа, решение суда оставлено без изменения.

В другом деле суд согласился с доводами налогового органа, что посредством распределения доходов от реализации товаров между взаимозависимыми лицами налогоплательщик создал ситуацию, при которой видимость действий нескольких юридических лиц прикрывала фактическую деятельность одного хозяйствующего субъекта, не отвечавшего установленным главой 26.2 Налогового кодекса условиям для применения упрощенной системы налогообложения.

Как установил суд, создание каждой последующей организации - контрагента налогоплательщика совпадало по времени с периодом, когда налогоплательщиком и ранее созданными контрагентами достигалось пороговое значение дохода, предусмотренное пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса.

Из материалов дела также следовало, что хранение товаров осуществлялось на общем складе без фактического разделения мест хранения, используемых в работе погрузочных машин и штата работников. Организации имели общий офис, состоящий из кабинетов директора, бухгалтера и операторов.

При таких обстоятельствах у налогового органа имелись основания для определения прав и обязанностей указанных юридических лиц исходя из подлинного экономического содержания их деятельности путем консолидации доходов и исчисления налогов по общей системе налогообложения применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса.

Суд апелляционной инстанции и суд округа согласились с выводами суда первой инстанции, оставив принятое им решение без изменения.