

Обобщение судебной практики по спорам, связанным с оценкой обоснованности налоговой выгоды за 2019-2021 годы

В соответствии с пунктом 2.8 Плана работы Арбитражного суда Псковской области на первое полугодие 2022 года проанализирована судебная практика по спорам, связанным с оценкой обоснованности налоговой выгоды за 2019-2021 годы.

Правовой базой для решения споров, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, являются нормы Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), разъяснения Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление №53).

В целях подготовки настоящего обобщения проанализирована практика рассмотрения дел третьего судебного состава Арбитражного суда Псковской области за 2019 - 2021 годы.

Арбитражным судом Псковской области за данный период времени рассмотрено 6 дел об оспаривании законности решений налоговых органов, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды. По 5 делам в удовлетворении требований заявителей отказано, 1 заявление удовлетворено частично.

Все 6 решений обжалованы в апелляционном порядке, по результатам разбирательства судом апелляционной инстанции 5 решений оставлено в силе, 1 решение отменено с удовлетворением требования заявителя (А52-2615/2020).

Судом кассационной инстанции рассмотрено 5 кассационных жалоб, в их удовлетворении отказано.

В соответствии с частью 1 статьи 198 АПК РФ, граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов и должностных лиц, если полагают, что оспариваемый акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону и нарушают их права и законные интересы.

С 19.08.2017 Федеральным законом от 18.07.2017 №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» введена в действие статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), согласно которой 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.

До введения данной нормы положения, определяющие практику проведения налоговых проверок и содержащие основы оценки судами заявленных требований в налоговых спорах, были закреплены в Постановлении №53.

Кроме указанного постановления, в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 №138-О сформулирован подход, согласно которому в налоговых отношениях действует презумпция добросовестности налогоплательщиков и что обязанность доказывания недобросовестности налогоплательщика при перечислении средств в бюджет лежит на налоговом органе.

Как указано в Постановлении №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. Так статьей 54.1 конкретизированы обстоятельства и условия, принимаемые во внимание при оценке допустимости поведения налогоплательщика в зависимости от: наличия искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (пункт 1); основной цели совершения сделки (операции) (подпункт 1 пункта 2); исполнения обязательства по сделке надлежащим лицом (подпункт 2 пункта 2).

Доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V-1, V-2 НК РФ.

Некоторые позиции по вопросам применения норм, связанных с получением налоговой выгоды изложены в Обзорах судебной практики Верховного Суда РФ №3 (2021) и №2 (2021).

В ходе проведенного анализа судебных актов за рассматриваемый период интерес представляют следующие правовые позиции, изложенные судом.

Налоговым органом не представлено доказательств влияния взаимозависимости Обществ на условия и результаты совершенной сделки и (или) экономические результаты деятельности организаций, равно как и доказательств, свидетельствующих о согласованности действий участников сделки, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем выводы инспекции об отсутствии у Общества правовых оснований для применения вычетов по взаимоотношениям с взаимозависимой организацией является неправомерным.

Общество обратилось с заявлением к налоговому органу о признании недействительным решения об отказе в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость и о возложении обязанности устранить допущенные нарушения прав и законных интересов, возместив из бюджета НДС.

Как усматривается из материалов дела, в налоговой декларации по НДС за I квартал 2019 года Общество включило в состав налоговых вычетов НДС, предъявленного Компанией при оказании услуг по договору на абонентское обслуживание юридического лица.

Относительно взаимоотношений Общества с Компанией налоговый орган в акте проверки ограничился ссылкой на представленные налогоплательщиком документы, установленный факт того, что названная организация является участником (учредителем) Общества с долей в уставном капитале в размере 50%. По мнению налогового органа, оказанные названной организацией услуги являются неотъемлемой частью процесса функционирования Общества, направлены на обеспечение внутрихозяйственной деятельности самой организации, не признаются реализацией применительно к части 1 статьи 39 НК РФ, поэтому не могут быть признаны объектом налогообложения по НДС.

Суд первой инстанции, признал правомерным вывод Инспекции об отсутствии у Общества правовых оснований для применения вычетов по взаимоотношениям с Компанией.

Отменяя решение, суд апелляционной инстанций, исходя из доказанности Обществом факта совершения реальных хозяйственных операций с контрагентом (представление первичных учетных документов по финансово-хозяйственным операциям с данным контрагентом, включая счета-фактуры, соответствующих требованиям налогового законодательства для применения налоговых вычетов по НДС), непредставления налоговым органом доказательств влияния взаимозависимости Общества и Компаний на условия и результаты совершенной сделки и (или)

экономические результаты деятельности организаций, равно как и доказательств, свидетельствующих о согласованности действий участников сделки, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, пришел к выводу об обоснованности требований Общества.

Ссылка Инспекции на взаимозависимость Компании и Общества отклонена апелляционным судом, поскольку в соответствии с пунктом 6 постановления № 53 сама по себе взаимозависимость участников сделок не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Взаимозависимость может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, если установлено, что такая взаимозависимость используется налогоплательщиком как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленными разумными экономическими или иными причинами, и названные действия совершаются налогоплательщиком исключительно или преимущественно с целью получения налоговой выгоды при отсутствии реальных причин и условий экономической деятельности.

В настоящем деле судом выяснено и не опровергнуто подателем жалобы, что в ходе проверки Инспекция не установила обстоятельств, подтверждающих, что взаимозависимость налогоплательщика и его контрагента использовалась участниками сделок как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами. Привлечение Обществом к оказанию услуг его участника не нарушает нормы Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Законодательство Российской Федерации не запрещает взаимозависимым лицам (основному и дочернему обществам) вести друг с другом хозяйственную деятельность. Эффективность и целесообразность управленческих решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, находится вне сферы налогового и судебного контроля. Доказательств, бесспорно свидетельствующих об оформлении Обществом договорных отношений с Компанией исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической предпринимательской деятельности, налоговым органом в материалы не представлено.

С указанными выводами согласился суд кассационной инстанции, оставив постановление апелляционного суда без изменения (дело А52-2615/2020).

Налогоплательщик умышленно создал формальный документооборот с целью получения необоснованной налоговой выгоды по сделкам оказания услуг с компанией при установленной фиктивности и нереальности указанных сделок с этим контрагентом, с учетом времени, места нахождения имущества, объема

трудовых и материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Общество обратилось с заявлением к налоговому органу о признании недействительным решения, которым были доначислены НДС и налог на прибыль организации.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении заявленных требований пришел к выводу, что в данном случае инспекцией собраны достаточные доказательства, свидетельствующие о том, что контрагент является технической организацией, так как у него отсутствовали реальные финансово-хозяйственные отношения и был создан формальный документооборот, включая общество и иные организации, что подтверждается установленными инспекцией в ходе налоговой проверки обстоятельствами.

Фактически, как установлено инспекцией, контрагент является искусственно созданным звеном для обеспечения формального документооборота с обществом; общество могло самостоятельно заключить трудовые договоры или договоры гражданско-правового характера на оказание услуг, которые были оформлены в компании; у контрагента отсутствовали материальные ресурсы для осуществления заявленного вида деятельности, а общество само обеспечивало вырубку делянок, снабжало лесорубов инвентарем, техникой, доставляло бригаду на делянки, оформляло на них пропуска и т.п., то есть, организовывало и контролировало весь производственный процесс, который, согласно условиям заключенного договора, должен осуществлять контрагент; общество само контролировало финансовую деятельность и отчетность компании.

Доказательства, что у общества имелись разумные экономические причины (деловая цель) для привлечения подрядной организации к выполнению работ по заготовке и раскряжке лесоматериала, а также доказательства, подтверждающие достижение экономического результата, заключающегося в росте выручки при реализации лесоматериала, увеличении налоговых платежей, обществом в ходе проверки не представлены.

Расчеты между обществом и его контрагентом по договорам произведены не в полном размере. Контрагенты второго и следующих звеньев были созданы без цели ведения предпринимательской деятельности и являлись организациями, вовлеченными в фиктивный документооборот с целью обеспечения налогового вычета контрагенту общества, расчетные счета организаций использовались для транзитных операций и дальнейшего обналичивания поступающих денежных средств; все лица, участвующие в схеме, были знакомы до совершения хозяйственных операций, бухгалтерское обслуживание велось в одной организации. Выведенные из-под налогообложения

денежные средства частично использованы в личных целях бенефициарных владельцев, должностного лица организации и его родственников для приобретения недвижимого имущества и транспортных средств. При этом задекларированные указанными лицами доходы, не соразмерны с произведенными расходами.

Учитывая изложенное, суд заключил, что инспекция обоснованно пришла к выводу о том, что общество умышленно создало формальный документооборот для получения необоснованной налоговой выгоды по сделкам оказания услуг с контрагентом, последствием таких взаимоотношений являлось уменьшение налоговой базы с целью неуплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Судом апелляционной инстанции решение суда первой инстанции оставлено без изменения (Дело А52-463/2021).

Налоговая выгода, полученная налогоплательщиком в связи с применением налоговых вычетов по НДС, не может быть признана обоснованной, если налоговым органом будет доказано, что приобретение товаров (работ, услуг) у спорных организаций в действительности не имело места, а налогоплательщиком при выборе контрагента не было проявлено должной осмотрительности.

Общество обратилось с заявлением к налоговому органу о признании недействительным решения, которым был доначислен НДС (пени, штрафы), поскольку налоговый орган пришел к выводу о неправомерном заявлении налоговых вычетов по НДС за I квартал 2018 года по счетам-фактурам, предъявленным тремя контрагентами общества по договорам поставки изделий.

В оспариваемом решении налоговый орган указал, что в ходе проверки ему не были представлены документы, подтверждающие принятие на учет товаров, а контрагенты общества не имели возможности переработать лом и отходы цветных металлов, произвести поставку продукции, в связи с отсутствием материально-технической базы для ведения финансово-хозяйственной деятельности и трудовых ресурсов: штатная численность работающих в обществах-контрагентах составляла по 1 человеку, складскими помещениями и транспортными средствами они не располагали; не совершали платежи, характерные для реальной финансово-хозяйственной деятельности; налоги и взносы уплачивали в минимальном размере; после завершения платежей расчетные счета сразу же закрыты.

Согласно заключению почерковедческой экспертизы подписи в первичных бухгалтерских документах, предъявленных в обоснование заявленных налоговых вычетов, были выполнены неустановленными лицами. Опрошенные лица, от имени которых были выполнены подписи в счетах-фактурах, опровергли факт подписания данных документов.

Подробно исследовав представленные обществом документы в подтверждение изучения деловой репутации контрагентов, суд первой инстанции заключил, что фактически содержащаяся в них информация позволяла усомниться в надежности контрагентов: контрагенты были созданы незадолго до спорных операций, общедоступные источники информации не содержали положительных отзывов об их предыдущей деятельности, отчеты из сервиса «Главбух. Проверка контрагента» рекомендовали дополнительно проверить контрагентов, однако этого не было выполнено, фактически заявитель ограничился только фактом проверки регистрации контрагентов в ЕГРЮЛ. Часть документов, представленных обществом в отношении деятельности спорных контрагентов, была датирована не только позднее дат заключения договоров с ними, но и позднее завершения спорных поставок и расчетов по ним. Таким образом, обществом не было доказано проявления должной осмотрительности при выборе контрагентов.

При этом суд отметил, что наличие у одного из контрагентов лицензии, подтверждающей разрешение государственного органа на ведение деятельности по заготовке, переработке и реализации лома черных металлов, само по себе не свидетельствует о реальности хозяйственных операций с заявленным контрагентом.

Поскольку документов, опровергающих утверждение налогового органа об отсутствии у контрагентов необходимых условий для совершения спорных хозяйственных операций, как и доказательств действительной поставки товара именно спорными поставщиками, обществом не представлено и не доказано факта проявления при выборе спорных контрагентов должной осмотрительности, суд первой инстанции признал, что доначисление НДС, пеней и штрафа произведено инспекцией в оспариваемом решении правомерно, в связи с этим отказал в удовлетворении требований общества.

Апелляционный суд, оценив представленные в материалы дела доказательства, также признал правомерным вывод инспекции о том, что спорные поставщики в проверяемый период не имели экономических ресурсов (материальных, финансовых, трудовых и т.п.), необходимых для исполнения заключенных с обществом договоров, что в отсутствие доказательств, подтверждающих иное, может указывать на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагентов.

Суд кассационной инстанции оснований для отмены судебных актов по делу А52-2504/2019 не усмотрел.

Аналогичные обстоятельства были исследованы в делах №А52-3884/2018, А52-1814/2018.

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что споры данной категории всегда связаны с большим объемом исследуемых и оцениваемых судами в каждом конкретном деле фактических обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика и характером его взаимодействия с его контрагентами. В каждом случае выводы о реальной связи понесенных налогоплательщиком расходов, заявленных вычетов с фактической деятельностью либо об отсутствии такой реальности будут зависеть как от объема, так и от значимости предоставляемых сторонами в дело доказательств, влияющих на оценку хозяйственных операциях с точки зрения действительного экономического смысла.

В связи с указанным вопросов, требующих дополнительных разъяснений по результатам обобщения, не выявлено.