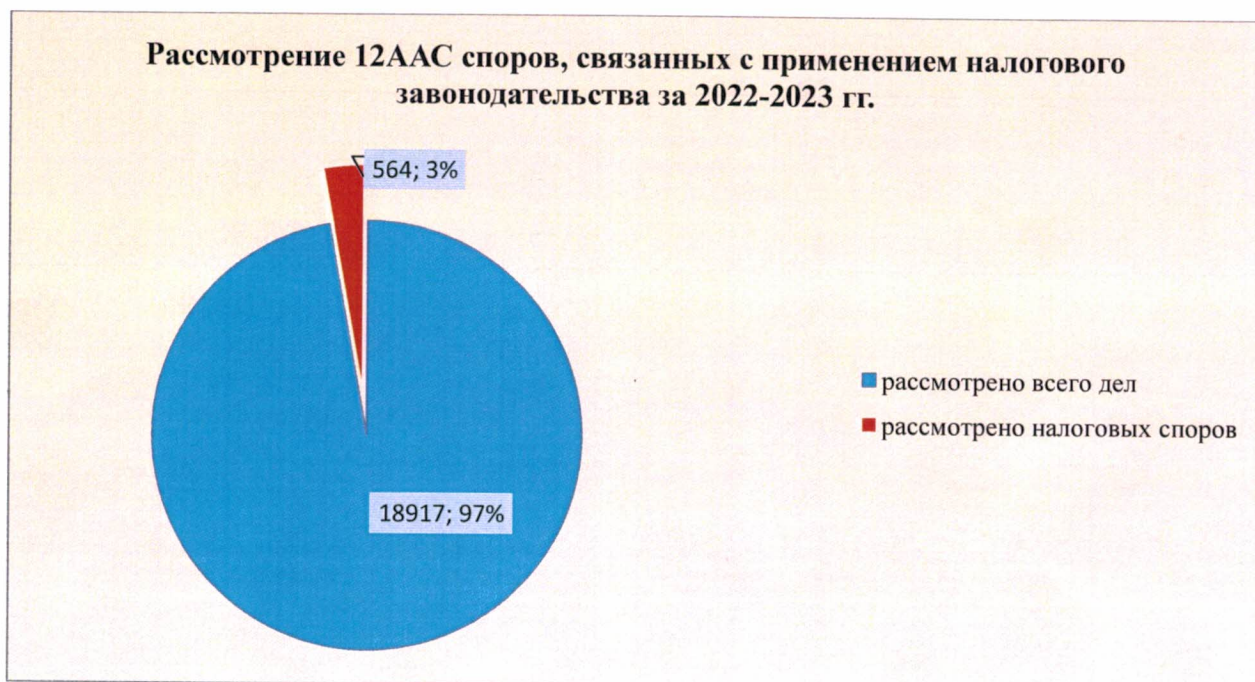


АНАЛИТИЧЕСКАЯ СПРАВКА
по результатам обобщения судебной практики Двенадцатого арбитражного
апелляционного суда по спорам, связанным с применением налогового
законодательства.

В соответствии с планом работы Двенадцатого арбитражного апелляционного суда на первое полугодие 2024 года проведен анализ рассмотрения Двенадцатым арбитражным апелляционным судом споров, связанных с применением налогового законодательства в 2022-2023 годах.

В пункте 18 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.07.2014 № 167 «Рекомендации по применению критериев сложности споров, рассмотренных в арбитражных судах Российской Федерации» закреплено, что дела, связанные с применением налогового законодательства отнесены к сложной категории дел.

Согласно статистическим данным за период с 2022 по 2023 годы в Двенадцатом арбитражном апелляционном суде было рассмотрено 18917 дел, из них: споров, связанным с применением налогового законодательства - 564 дела, или 3 % от всех рассмотренных судом дел.



В 2022 году всего судом рассмотрено 9550 дел, из них: споров, связанных с применением налогового законодательства - 271, что составило 2,8% от всех рассмотренных судом дел. Из них – 92,3% составляют споры об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц. По рассмотренным делам данной категории в апелляционном порядке было отменено (изменено) 36 судебных актов судов первой инстанции, что составило 13,3% от дел данной категории.

В 2023 году всего судом рассмотрено 9367 дел, из них: споров, связанных с применением налогового законодательства - 293, что составило 3,1% от всех рассмотренных судом дел. Из них – 94,2% составляют споры об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц. По рассмотренным делам данной категории в апелляционном порядке

было отменено (изменено) 42 судебных акта судов первой инстанции, что составило 14,3% от дел данной категории.

При рассмотрении данной категории споров суды руководствовались положениями Налогового кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», иными нормативно-правовыми актами, регулирующими налоговые правоотношения.

Анализ практики позволил выявить неоднозначность подходов при применении отдельных норм указанных актов.

Справка носит информационно-аналитический характер, может использоваться в целях обеспечения единообразия судебной практики¹. В справку включены выводы, основанные на судебных актах Двенадцатого арбитражного апелляционного суда, с учетом позиций вышестоящих судов.

Далее приведены выработанные правовые позиции по отдельным вопросам, возникающим при рассмотрении дел данной категории.

Сокращения по тексту:

- Арбитражный процессуальный кодекс российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (далее – АПК РФ);
- Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (далее – НК РФ);
- Налог на добавленную стоимость (далее - НДС);
- Единый налог на вмененный доход (далее - ЕНВД);
- Налог на добычу полезных ископаемых (далее - НДПИ);
- Упрощенная система налогообложения (далее – УСН).

¹ Справка подготовлена судьями четвертого судебного состава Двенадцатого арбитражного апелляционного суда.

1. Доначисление НДС в двух налоговых периодах на основании одного выявленного нарушения привело к двойному налогообложению.

Проводя камеральную проверку налоговой декларации за один квартал, налоговый орган не мог выйти за пределы проверяемого периода, делать выводы о нарушениях за предыдущие несколько лет и производить соответствующие доначисления за иные периоды.

Налоговый орган пришёл к выводу о том, что занижение Обществом фактических объёмов урожая сельскохозяйственных культур привело к сокрытию доходов, полученных от реализации сельскохозяйственной продукции, и отражению искажённых данных в представленной налоговой декларации по НДС.

Урожайность, заявленная налогоплательщиком, значительно ниже средней урожайности по району и ниже урожайности отдельных хозяйств при одинаковых погодных условиях. В нарушение требований пункта 1 статьи 54.1, подпункта 1 пункта 1 статьи 146, пункта 2 статьи 153 НК РФ в результате сокрытия количества обрабатываемых земель сельскохозяйственного назначения с целью занижения объёмов выращенной сельскохозяйственной продукции Обществом не исчислен НДС.

При этом, вынося оспоренное решение, налоговый орган не учёл, что сокрытый в 2020 году урожай в 3 квартале реализован лишь частично, в связи с чем сокрытый за этот квартал доход получен лишь с части урожая. Налоговая же база исчислена исходя из стоимости всего сокрытого в 2020 году урожая.

По мнению суда апелляционной инстанции, в данном случае одновременное доначисление НДС за 3 квартал 2020 года и за 4 квартал 2020 года в связи с выявлением единого допущенного в 2020 году нарушения, выразившегося в реализации урожая 2020 года, не отражённого в сведениях по форме № 2-СХ (реализация сокрытого урожая), и, соответственно, занижении налогооблагаемой базы, приводит к двойному налогообложению.

В связи с изложенным решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по данному выявленному нарушению (эпизоду) является недействительным, а доначисление налога на добавленную стоимость, пени и штрафа по указанному нарушению неправомерным.

В оспариваемом решении инспекция указала, что Общество не могло не знать, что у налогового органа в ходе камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2020 года отсутствует возможность реально оценить полноту отражённой налоговой базы по реализации сельскохозяйственной продукции за 2018 – 2019 годы, в связи с чем сделала вывод о том, что налогоплательщиком документально не подтверждено право на включение в книгу покупок за 4 квартал 2020 года счетов-фактур 2018 – 2019 годов.

Суд первой инстанции согласился с данной позицией налогового органа.

Апелляционная коллегия сочла данные выводы налогового органа и суда первой инстанции ошибочными.

Положения статьи 88 НК РФ не предоставляют налоговому органу право при камеральной проверке налоговой декларации (расчёта) за конкретный налоговый (отчётный) период проводить проверку правильности исчисления налога за иные налоговые (отчётные) периоды. По результатам проверки представленной налогоплательщиком декларации налоговый орган вправе принять решение о привлечении к налоговой ответственности, доначислить суммы налога и пени только за тот налоговый период, за который налогоплательщиком представлена налоговая декларация.

Следовательно, проводя камеральную проверку декларации за 4 квартал 2020 года, налоговый орган не мог выйти за пределы проверяемого периода.

При указанных обстоятельствах выводы налогового органа о нарушениях, выразившихся в сокрытии в 2018, 2019 годах реального количества земельных участков, используемых в производственной деятельности, сокрытии урожая, собранного с данных земельных участков, сокрытии выручки от его реализации и, соответственно, неполном исчислении Обществом налога на добавленную стоимость в 2018, 2019 годах, не могли быть положены в основу оспариваемого решения. В рамках камеральной налоговой проверки налоговой декларации за 4 квартал 2020 года инспекция имела право проверить правильность расчёта налога только за этот период.

Налоговый орган в нарушение требований, установленных статьёй 88 НК РФ, в рамках проводимой камеральной налоговой проверки одного налогового периода (4 квартала 2020 года) вышел за пределы камеральной налоговой проверки, в связи с чем суд апелляционной инстанции счёл, что у инспекции отсутствовали правовые основания для вывода о неправомерном заявлении налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС на основании счетов-фактур за 2018, 2019 годы.

Отсутствие у инспекции возможности реально оценить полноту отражённой налоговой базы по реализации сельскохозяйственной продукции за 2018–2019 годы, а также выводы о неправомерном неисчислении и неуплате НДС за 2018, 2019 годы без проведения проверки за соответствующие периоды не могут являться достаточным основанием для отказа в предоставлении налогоплательщику налоговых вычетов по НДС на основании представленных счетов-фактур.

При этом апелляционный суд указал, что оценка правомерности заявленной к вычету по счетам-фактурам за 2018, 2019 годы суммы НДС в рамках настоящего дела не дана и право на возмещение НДС на основании указанных счетов-фактур не признано судом установленным. Правомерность применения налоговых вычетов по спорным счетам-фактурам подлежит оценке при проведении выездной налоговой проверки.

(Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 27.09.2023 постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.07.2023 по делу № А12-18222/2022 оставлено без изменения).

2. «Семейный» бизнес сам по себе не предполагает незаконное дробление бизнеса и может вестись в отсутствие незаконной налоговой выгоды.

Основанием для вынесения оспоренного в суде решения послужил вывод налогового органа о необоснованном применении предпринимателем специального режима налогообложения в виде единого налога на вменённый доход (далее – ЕНВД) в результате осуществления предпринимательской деятельности по одному адресу на площади торгового зала более 150 кв. м. путём формального деления торговых площадей между взаимозависимыми лицами, применяющими специальные налоговые режимы (ЕНВД, УСН).

Инспекция установила дробление бизнеса с целью занижения физического показателя – площадь торгового зала.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении требований заявителя, признал, что разделение площади торгового зала между взаимозависимыми лицами не обусловлено разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), а имело своей целью лишь формирование документооборота с целью создания формальных условий для применения системы налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для уменьшения налогового бремени.

Суд апелляционной инстанции не согласился с выводами налогового органа и суда первой инстанции, отметив, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение специального налогового режима данными лицами, если

каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

Судебная коллегия согласилась с выводами налогового органа о том, что все трое родственников-предпринимателей являлись в проверяемый период взаимозависимыми лицами для целей налогообложения, однако совокупность установленных по делу обстоятельств свидетельствует о том, что указанные лица вели по одному адресу самостоятельную хозяйственную деятельность и правомерно применяли специальные налоговые режимы в проверяемый период.

Деятельность каждого из них не носила формальный (технический) характер и не была подконтрольна друг другу. Каждый из них реально вёл предпринимательскую деятельность, имел свой штат сотрудников, достаточные для этого материальные ресурсы, сам принимал сотрудников на работу, самостоятельно нёс расходы, а также осуществлял управление.

Ни один из допрошенных налоговым органом работников предпринимателей либо бывших работников не указывал на формальный переход на работу от одного предпринимателя к другому. Все допрошенные работники показали, что предприниматели принимали их на работу лично, лично выплачивали заработную плату, все они понимали, у кого именно работают.

Открытие счетов в одном банке всеми тремя предпринимателями также не свидетельствует о единой хозяйственной деятельности в целях получения необоснованной налоговой выгоды. Представители инспекции в суде апелляционной инстанции поясняли, что пересечения денежных потоков трёх предпринимателей, перечисления денежных средств друг другу, снятия денежных средств друг за друга, выдачи займов налоговым органом не установлено. Взаимоотношения между предпринимателями носили гражданско-правовой характер, что налоговым органом не оспорено.

Использование предпринимателями одного и того же IP-адреса объясняется техническими особенностями подключения к сети Интернет. IP-адрес – это сетевой адрес узла в компьютерной сети, а не адрес конкретного компьютера. Предприниматели осуществляли деятельность в одном здании.

Судебная коллегия также отметила, что дробление бизнеса рассматривается как способ получения необоснованной налоговой выгоды, если производится исключительно для уменьшения налоговой нагрузки.

Таким образом, основанием для признания налоговой выгоды необоснованной является выявление по результатам налогового контроля налоговой экономии, полученной в результате злоупотреблений со стороны налогоплательщика.

При этом выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в относительно 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, то есть в таком случае необходимо проведение налоговой реконструкции (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981, 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.).

При рассмотрении дела в суде первой инстанции доводы налогоплательщика о фактическом отсутствии налоговой экономии надлежащей правовой оценки не получили.

Кроме того, вменяя получение необоснованной налоговой выгоды и доначисляя налоги одному из предпринимателей, налоговый орган не представил доказательств того, что именно данное лицо является организатором и выгодоприобретателем от такой организации бизнеса и осуществляет фактическое управление деятельностью участников схемы.

Апелляционный суд также указал, что выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в относительно 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.

Иное бы не отвечало вытекающему из пункта 2 статьи 22 НК РФ принципу добросовестности налогового администрирования, не допускающему создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557, от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969), и влекло отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования (определения Верховного Суда Российской Федерации от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421, от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200, от 15.05.2020 № 304-ЭС20-1243).

Таким образом, при оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки значение имеет правильность определения недоимки налоговым органом, исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе налоговой проверки и давали основания для уменьшения суммы налога, а также обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействии налогоплательщика в их установлении.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлениях от 06.07.2010 № 17152/09 и от 21.06.2011 № 1/11 также определил, что задачей налогового контроля является установление объективного размера налогового обязательства.

(Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 16.03.2023 постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.11.2022 по делу № А12-443/2022 оставлено без изменения).

3. Возникновение объекта обложения НДС связывается не с моментом добычи собственно минерального сырья, а с моментом завершения всех технологических операций по извлечению из него полезного ископаемого и доведению его качества до определённого стандарта.

Предметом спора являлось решение инспекции о доначислении НДС, о начислении пеней и штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ.

В ходе камеральной налоговой проверки представленной налоговой декларации инспекция решила, что налогоплательщиком неправомерно при определении налоговой базы по НДС из цены реализации добытого полезного ископаемого исключена стоимость транспортировки полезного ископаемого (песка речного) от места добычи до склада готовой продукции. По мнению налогового органа, транспортировка песка является завершающей стадией комплекса технологических операций (процессов), связанных с добычей полезного ископаемого, а расходы на доставку песка от места добычи до склада готовой продукции относятся к расходам по добыче полезных ископаемых и не подлежат исключению из цены реализации. Вывод о соответствии песка установленным стандартам суд сделал на основании технической документации на разрабатываемое месторождение.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, пришёл к выводу о правомерном доначислении налоговым органом спорных сумм налогов, пеней и штрафа.

Апелляционная коллегия отменила данное решение и признала недействительным оспоренный ненормативный акт налогового органа.

Налоговым органом, исходя из показаний свидетелей, установлено, что склад на берегу является узлом учёта продукции, песок доставляется на берег в мокром состоянии, песок приобретает надлежащее для реализации качество после стекания воды в местах хранения.

На основании изложенного налоговый орган пришёл к выводу о том, что процесс сушки песка в местах хранения является завершающей операцией технологического цикла по добыче полезного ископаемого, доведение песка до состояния продукции, подлежащей реализации, происходит на складах, в связи с чем технологический процесс по добыче песка заканчивается на берегу. По мнению налогового органа, расходы по транспортировке песка от мест добычи до мест хранения должны включаться в стоимость добычи полезного ископаемого.

Суд первой инстанции согласился с выводом налогового органа.

Апелляционная коллегия сочла ошибочным данный вывод налогового органа и суда первой инстанции.

Правовое содержание понятия полезного ископаемого может определяться законодателем неодинаково в зависимости от специфики правового регулирования отношений, связанных с использованием природных ресурсов, содержащихся в недрах. В статье 337 НК РФ термин «полезное ископаемое» используется для целей налогообложения в специальном значении – как полезное ископаемое, соответствующее определённому стандарту качества. Из данного регулирования во взаимосвязи с положениями статьи 339 НК РФ следует, что возникновение объекта обложения НДСП связывается не с моментом добычи собственно минерального сырья, а с моментом завершения всех технологических операций по извлечению из него полезного ископаемого и доведению его качества до определённого стандарта (Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25.02.2013 № 189-О, от 24.12.2013 № 2059-О, от 25.06.2019 № 1517-О).

Применительно к толкованию отдельных норм статьи 337 НК РФ, для корректного определения объекта обложения НДСП правоприменительным органам требуется в каждом случае установить, является ли конкретная операция частью технологического цикла по добыче, то есть извлечения полезного ископаемого из недр (или же по переработке его в качественно иную продукцию), а равно является ли содержащаяся в добытой породе продукция первой по своему качеству, соответствующей требованиям применимых стандартов или же таковой является продукция, полученная путём её дальнейшей переработки. Вследствие этого именно арбитражный суд на основе принципов состязательности судопроизводства и равенства прав сторон, исследуя по существу фактические обстоятельства дела и не ограничиваясь лишь установлением формальных условий применения нормы, полномочен разрешать возникший между налогоплательщиком и налоговым органом спор (Постановление и Определение Конституционного Суда Российской Федерации соответственно от 29.04.2020 № 22-П и от 11.03.2021 № 375-О).

Как было указано выше, разработка месторождения осуществлялась на основании Проекта на разработку месторождения.

Данный Проект содержит раздел 2.1 «Характеристика месторождения», в котором отражено, что, анализируя результаты испытаний, можно прийти к выводу о высокой степени однородности песков как по площади, так и по разрезу, что свидетельствует о возможности гарантированной отработки полезного ископаемого на всех участках месторождения. Обработка результатов позволила отнести разведанное сырьё к группе тонких и очень мелких песков II класса. Пески соответствуют ГОСТ 8736-93 и ТУ 5711-005-00283227-95.

Таким образом, исходя из отражённых в технической документации сведений, суд апелляционной инстанции пришёл к выводу о том, что на момент проведения исследований требованиям ГОСТа 8736-93 соответствовал весь объём полезного

ископаемого, имеющегося на рассматриваемых участках месторождений. Осуществления каких-либо операций технологического цикла для приведения добытого песка в соответствие с требованиями ГОСТа 8736-93 (в том числе его просушки) не требуется.

Исходя из вышеизложенного, суд апелляционной инстанции пришёл к выводу о том, что технологический процесс добычи полезного ископаемого завершается в момент погрузки песка на судно в местах разработки месторождений.

То, что мокрый песок не подлежал реализации и предлагался к продаже после стекания воды, рассматривается судом апелляционной инстанции не как часть технологического цикла, а как обычай делового оборота, используемый налогоплательщиком во взаимоотношениях со своими контрагентами.

В ходе проверки налогоплательщиком представлены договоры поставки песка речного, заключённые с покупателями на условиях, которыми предусмотрен самовывоз автотранспортом с грузовых площадок в течение трёх месяцев с даты получения счёта-фактуры, товарной накладной и талонов на песок. Стоимость поставки по условиям вышеуказанных договоров складывалась из стоимости тонны речного песка, транспортных операций (перевозка песка от места добычи до места реализации), складских операций. Кроме того, Обществом в проверяемый период заключались договоры поставки с условием поставки на береговые площадки заказчиков транспортом поставщика, минуя грузовые площадки Общества.

В ходе проверки правильности расчёта налогоплательщиком стоимости единицы добытого полезного ископаемого инспекцией сделан вывод о том, что Общество необоснованно уменьшило сумму выручки на сумму расходов по доставке песка на склад хранения.

Заявитель указывал на то, что в данном случае покупатели песка оплачивают также стоимость доставки песка от руслового карьера водным транспортом, перевалку груза в порту и складские операции, которые Общество вправе исключить из цены реализации в силу прямого указания в статье 340 НК РФ.

При оценке позиции сторон суд апелляционной инстанции исходил из того, что основным критерием для возможности отнесения расходов в расходы по доставке является цель осуществления расходов, а именно, их направленность на обеспечение доставки готовой продукции потребителю.

Из смысла статьи 340 НК РФ следует, что при установлении возможности уменьшения выручки от реализации полезного ископаемого воля законодателя была направлена на исключение из стоимости единицы добытого полезного ископаемого расходов, не связанных непосредственно с добычей этого полезного ископаемого, которые не должны влиять на исчисление налоговой базы.

В любом из указанных случаев затраты Общества по доставке до покупателя образуют расходы по доставке полезного ископаемого, уменьшающие выручку от реализации добытого полезного ископаемого в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 340 НК РФ.

Аналогичная правовая позиция изложена в судебных актах по делу № А57-3251/08.

Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.10.2008 № 14125/08 в передаче в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации дела № А57-3251/08-16 для пересмотра в порядке надзора решения от 29.05.2008, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.07.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 11.09.2008 по тому же делу отказано.

Учитывая, что расходы по транспортировке песка от места его добычи к месту хранения не связаны с его добычей, не входят в процесс добычи полезного ископаемого и не предусмотрены техническим проектом разработки месторождения, произведены в отношении уже добытого полезного ископаемого (песка), то есть в тот момент, когда завершён весь комплекс работ по добыче песка и определён его объём (в частности, при

добыче песка – в момент окончания погрузки песка на баржи), суд апелляционной инстанции счёл, что такие расходы не должны включаться в расчётную стоимость добытого полезного ископаемого для целей исчисления НДС.

Апелляционный суд решил, что формирование налогооблагаемой базы по НДС произведено налогоплательщиком с учётом требований пункта 3 статьи 340 НК РФ, в связи с чем у налогового органа отсутствовали основания для начисления НДС, пени и штрафа.

(Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 10.11.2023 постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.08.2023 по делу № А57-19898/2022 оставлено без изменения).

4. Поставка большого количества товара значительной стоимости «технической» компании, фактически не имеющей легального руководителя, не удостоверившись в полномочиях лица, получившего товар, свидетельствует в совокупности с иными обстоятельствами о согласованности всех участников «схемы», действующих в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Предметом спора стало решение налогового органа о доначислении значительных сумм НДС, начислении на них пени и штрафа по итогам камеральной проверки налоговой декларации.

Суд первой инстанции по результатам рассмотрения спора пришёл к выводу о том, что налоговым органом в ходе проведения налоговой проверки не опровергнута реальность хозяйственных операций с ООО.

Однако судебная коллегия решила, что, отклонив в отдельности доводы налогового органа о создании Обществом формального документооборота в отсутствие реальных хозяйственных операций с заявленным в первичных документах контрагентом, суд первой инстанции не оценил все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи (часть 2 статьи 71 АПК РФ).

Суд апелляционной инстанции не согласился с доводом заявителя о том, что решение инспекции является неправомерным, поскольку налоговым органом не учтено, что поставщик налогоплательщика мог получить товар при осуществлении основного вида деятельности, а затем реализовать его заявителю, поскольку ни приобретения контрагентом, ни транспортировки такого значительного объёма товара в ходе проверки налоговым органом не установлено.

Поставка такого количества товара значительной стоимости «технической» компании, фактически не имеющей легального руководителя, не удостоверившись в полномочиях лица, получившего товар, также свидетельствует в совокупности с иными обстоятельствами о согласованности всех участников «схемы», действующих в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Как указано выше, в ходе проверки закупка поставщиком спорного товара, в последующем реализованного заявителю, у иных лиц налоговым органом не установлена. Согласно налоговой отчётности всех звеньев цепочки по НДС сделок по товару – медная проволока ММ – не установлено.

Таким образом, в рамках дела установлено, что источник для вычетов, заявленных Обществом в значительном размере, в бюджете не сформирован; легальный источник получения контрагентом спорного товара также не раскрыт и не установлен; участниками сделки выбрана безденежная форма оплаты за товар через третье лицо, являющееся «технической» компанией.

Также обоснованно налоговым органом учтено отсутствие надлежащих доказательств перемещения спорного товара от поставщика к проверяемому налогоплательщику.

Исследовав и оценив в совокупности доводы и доказательства по настоящему делу, судебная коллегия согласилась с выводами налогового органа, что в действительности спорный товар отсутствовал, участниками «схемы» создан исключительно формальный документооборот в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

При этом судебная коллегия исходила из совокупности следующих обстоятельств: источник для вычетов по НДС, заявленных Обществом в значительном размере, в бюджете не сформирован; легальный источник получения контрагентом спорного товара также не раскрыт и в ходе проверки не установлен; хранение товара у контрагента надлежащими документами не подтверждено; участниками сделки выбрана безденежная форма оплаты за товар через третье лицо, являющееся «технической» компанией; у заявителя отсутствуют надлежащие доказательства, подтверждающие легальное перемещение по территории Российской Федерации столь значительного объёма товара.

(Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 19.10.2023 постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2023 по делу № А57-19059/2022 оставлено без изменения).

5. Расчёт подлежащих уплате налогов должен быть произведён исходя из реальной деятельности с учётом сведений и документов, которыми располагал налоговый орган, даже в случае установления недобросовестного поведения налогоплательщика. Законом не предусмотрена такая санкция в отношении недобросовестного налогоплательщика, как завышение доначисленных по результатам проверки сумм путём игнорирования известных сведений о реальных поставщиках и реально произведённых расходах.

Предметом спора явилось доначисление налога на прибыль, соответствующих сумм пеней и штрафа в результате непринятия сумм расходов по сделкам с контрагентом и вывода о фиктивности документооборота с ним.

В оспоренном решении налогового органа сделан вывод, что целью сделок с данным контрагентом являлась минимизация налогов (прибыли и НДС), а реальным поставщиком ТМЦ являлось иное лицо.

В суде первой инстанции налогоплательщик уточнил правовую позицию по делу, согласился с обоснованностью вывода налогового органа о том, что заявленный им поставщик является «технической» компанией, а реальным поставщиком ТМЦ являлось иное лицо. Налогоплательщик уточнил в порядке статьи 49 АПК РФ заявленные требования и просил признать недействительным решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль организаций, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа.

В отношении НДС налогоплательщик пояснил суду апелляционной инстанции, что в данной части требования не заявлены, поскольку он находился в проверяемый период на упрощённой системе налогообложения (УСН) и не являлся плательщиком НДС.

Налогоплательщик в части налога на прибыль настаивал на проведении налоговой реконструкции в связи с определением в рамках налоговой проверки реального поставщика товара, представил расчёт налоговых обязательств с учётом стоимости реализации спорного товара.

Суд первой инстанции, отклоняя доводы о необходимости налоговой реконструкции по налогу на прибыль, учёл, что налогоплательщиком не только не раскрыты все действительные обстоятельства совершённых им спорных сделок и не представлены соответствующие подтверждающие документы, но и в ходе налоговой проверки, и в ходе рассмотрения материалов проверки, а также в суде налогоплательщик настаивал на правомерности оформленных им операций.

Налоговым органом в ходе проверки установлено, что формальный документооборот с участием спорного контрагента организован непосредственно самим налогоплательщиком.

На основании вышеизложенного суд первой инстанции пришёл к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения заявленных требований.

Апелляционный суд не согласился с выводами суда первой инстанции и счёл необходимым произвести налоговую реконструкцию.

Как неоднократно указывал в решениях 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, 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 от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О).

На необходимость определения объёма 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».

Применительно к операциям налогоплательщика, совершённым 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 совершённые 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), приобретённых 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 её исполнении суммы

налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтённых при исчислении налога на прибыль организаций и применённых 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 №305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020.

По настоящему делу инспекцией по результатам проверки установлено и в оспоренном решении отражено, что в действительности приобретённый налогоплательщиком товар поставлялся конкретным установленным реальным поставщиком товара, который находился в спорный период на упрощённой системе налогообложения.

Судами установлено, что спорные ТМЦ, поступившие от поставщика, приняты налогоплательщиком к учёту и использованы в производственной деятельности.

Расчёт налога на прибыль произведён заявителем и представлен в суд первой инстанции исходя из цен по поставке ТМЦ от реального поставщика в адрес «технической» компании без наценки, добавленной в цену «технической» компанией при оформлении документов в адрес заявителя.

Расчёт был представлен налоговому органу.

В пояснениях, представленных суду первой инстанции, налоговый орган указал, что проверить расчёт не представляется возможным, поскольку отсутствуют первичные документы по поставке ТМЦ от реального поставщика в адрес заявителя.

Однако налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволили инспекции сделать выводы о том, что лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, является установленный поставщик, а также о реальном объёме и стоимости ТМЦ.

Однако при определении размера недоимки по налогу на прибыль организаций эти сведения налоговым органом фактически во внимание не приняты, что привело к произвольному завышению сумм налога на прибыль, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

Как пояснил представитель налоговых органов суду апелляционной инстанции, доводов относительно расчёта налоговый орган не имеет. Контррасчёт не представлен.

Апелляционным судом рассчитан налог на прибыль с учётом понесённых расходов по приобретению товара непосредственно у реального поставщика, так чтобы сумма соответствовала реальной налоговой обязанности Общества по налогу на прибыль по спорным сделкам.

(Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 27.02.2023 постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2022 по делу № А57-25684/2021 оставлено без изменения).

6. Наличие вины налогоплательщика в возникновении пожара не является основанием для исключения убытков из состава расходов при исчислении налога на прибыль. Возникшие в результате пожара убытки подлежат включению во внереализационные расходы.

Также прекращение арендных отношений не является основанием для уменьшения налогооблагаемой базы на расходы налогоплательщика-арендатора, связанные с ликвидацией последствий пожара, в интересах арендодателя, поскольку этого требуют условия договора и принцип добросовестности.

Налоговым органом не дана оценка доводам налогоплательщика и представленным документам, подтверждающим несение расходов, связанных с ликвидацией последствий пожара. Факт представления документов налоговым органом не оспаривается, однако

включение спорных сумм (убытки от пожара) в состав расходов признаётся налоговым органом неправомерным исключительно ввиду наличия вины налогоплательщика в возникновении пожара.

Апелляционная коллегия пришла к выводу о том, что наличие вины налогоплательщика в возникновении пожара не является основанием для исключения убытков из состава расходов при исчислении налога на прибыль, которые подлежат включению Обществом в состав внереализационных расходов.

Также налоговый орган в ходе проверки пришёл к выводу о неправомерном включении в состав расходов по налогу на прибыль организаций стоимости услуг по очистке механизированного склада от продуктов горения, поскольку данный склад уже не арендуется.

Суд первой инстанции также согласился с позицией налогового органа.

Суд апелляционной инстанции счёл данный вывод ошибочным, поскольку в данном случае налогоплательщик добросовестно исполнил требование собственника склада о ликвидации последствий пожара и в соответствии с условиями договора аренды предпринял все необходимые меры для ликвидации последствий пожара с привлечением специалиста.

При этом прекращение действия договора не освобождает арендатора от обязанности привести арендуемый ранее склад в надлежащее состояние. Данное обязательство вытекает из договора, в соответствии с которым если арендуемое помещение или оборудование в результате действий арендатора или неприятия необходимых им мер придёт в аварийное состояние, то арендатор обязан восстановить его своими силами, за счёт своих средств или возместить в полном объёме ущерб, нанесённый арендодателю. Также прекращение действия договора не освобождает арендатора от ответственности за нарушение условий договора.

В результате пожара собственнику имущества нанесён ущерб, убытки от пожара для налогоплательщика являются материальными расходами, они документально подтверждены и, следовательно, правомерно включены в состав внереализационных расходов при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

(Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 25.07.2023 постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.03.2023 по делу № А12-10230/2022 оставлено без изменения).

7. Суммы амортизации проданного недвижимого имущества за год и остаточной стоимости проданного недвижимого имущества могут быть заявлены как расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу.

На основании договора купли-продажи предприниматель реализовал объект недвижимости. Данное имущество использовалось им в предпринимательской деятельности в рамках УСН. Соответственно, сумма от реализации имущества обоснованно включена налогоплательщиком в состав полученных доходов по УСН. В состав расходов заявителем включена сумма амортизации проданного недвижимого имущества и сумма остаточной стоимости проданного недвижимого имущества.

Налоговый орган и суд первой инстанции пришли к выводу о том, что налогоплательщиком нарушен порядок определения расходов, включение остаточной стоимости проданного объекта в расходы является неправомерным, ввиду чего произошло занижение УСН.

Судебная коллегия не согласилась с выводами суда первой инстанции в силу следующего.

Стоимость амортизируемого имущества, приобретённого (сооружённого, изготовленного) в период применения УСН, списывается в налоговом учёте при УСН с момента ввода его в эксплуатацию равными долями в течение налогового периода.

Согласно подпункту 3 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ в случае реализации (передачи) приобретённых (сооружённых, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трёх лет с момента учёта расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с главой 26.2 НК РФ (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учёта в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учётом положений главы 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

При этом главой 26.2 НК РФ не установлены ограничения для случаев, когда объекты основных средств были реализованы до истечения срока их полезного использования.

В таких случаях порядок учёта расходов на приобретение основных средств, установленный пунктом 3 статьи 346.16 НК РФ, лишь обязывает налогоплательщика пересчитать налоговую базу по УСН за предшествующие налоговые периоды до момента реализации объекта основных средств.

С учётом изложенного, если лицом, применяющим УСН, выбравшим в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», реализован объект основных средств, то по общему правилу налоговая база должна определяться как финансовый результат (прибыль или убыток), полученный от произведённых налогоплательщиком вложений в приобретение основных средств, исключая при этом возможность повторного (двойного) учёта той части расходов, которые ранее были учтены для целей налогообложения.

Как указал Верховный Суд Российской Федерации в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243 по делу № А70-829/2019, воля законодателя направлена не на лишение субъектов предпринимательства, применяющих УСН, права учитывать расходы по приобретению основных средств, а на установление экономически обоснованного налогообложения.

Согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ остаточной стоимостью признаётся разница между первоначальной стоимостью основного средства и начисленной амортизацией.

Указанное толкование пункта 3 статьи 346.16 НК РФ корреспондирует положениям статьи 252 НК РФ, устанавливающим принцип экономической обоснованности расходов, поскольку получение доходов от реализации основных средств непосредственно обусловлено расходами, связанными с их приобретением (постановление ФАС Поволжского округа от 04.03.2013 по делу № А57-8964/2011).

В рассматриваемом случае основное средство возведено самим налогоплательщиком в период применения УСН. Расходы на строительство указаны в оспоренном решении налогового органа.

С момента ввода объекта в эксплуатацию предпринимателем начислялась амортизация по данному объекту. В связи с реализацией объекта исчислена амортизация проданного недвижимого имущества за год и сумма остаточной стоимости проданного недвижимого имущества, заявлены расходы по объекту. Расчёт представлен суду.

Налоговый орган настаивал на неправомерности включения в состав расходов остаточной стоимости проданного недвижимого имущества. Поскольку ранее

предприниматель не заявлял расходов, он не имеет права на учёт расходов при продаже объекта недвижимого имущества на основании пункта 3 статьи 346.16 НК РФ.

Однако данный довод противоречит подпункту 1 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ.

Из оспариваемого решения налогового органа следует, что налоговый орган при доначислении УСН рассчитал и учёл только сумму годовой амортизации.

Однако с учётом правовой позиции, изложенной в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243 по делу № А70-829/2019, налогоплательщик вправе был учесть расходы на приобретение основных средств, включая остаточную стоимость этих основных средств.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 09.12.2021 № Ф06-12407/2021 по делу № А65-4046/2021.

Вывод суда первой инстанции о том, что позиция, изложенная в определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243, неприменима в деле, поскольку в данном документе речь идёт о порядке учёта при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, расходов на приобретение основных средств, реализуемых до истечения срока их полезного использования, приобретённых налогоплательщиком до перехода на УСН, является неверным.

Как указано выше, в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ при исчислении налога по УСН учитываются расходы на приобретение основных средств независимо от того, приобретено основное средство до перехода на УСН либо после.

В данном случае основное средство возведено самим налогоплательщиком в период применения УСН, им понесены затраты, которые за вычетом амортизации не были учтены при исчислении УСН. По общему правилу налоговая база должна определяться как финансовый результат (прибыль или убыток), полученный от произведённых налогоплательщиком вложений в приобретение основных средств, исключая при этом возможность повторного (двойного) учёта той части расходов, которые ранее были учтены для целей налогообложения.

Ссылки налогового органа на письма Минфина России от 02.06.2021 № 03-11-06/2/43690, от 19.11.2020 № 03-11-06/2/100677, от 26.04.2019 № 03-11-11/30795 отклонены судебной коллегией, поскольку письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации по налогам и сборам имеют информационно-разъяснительный характер.

Кроме того, в других разъяснениях Минфин России приходил к выводу о том, что доходы от реализации можно уменьшить на остаточную стоимость проданного основного средства (письмо от 24.10.2018 № 03-11-11/76344).

На основании изложенного судебная коллегия пришла к выводу о том, что налоговым органом не определены реальные налоговые обязательства предпринимателя по УСН за год с учётом финансового результата, полученного налогоплательщиком от вложений в приобретение основных средств, что является неправомерным, в связи с чем оспоренное решение налогового органа не соответствует нормам действующего налогового законодательства и подлежит признанию недействительным.

В свою очередь, заявитель обоснованно учёл в расходах по УСН за год остаточную стоимость проданного основного средства с учётом амортизации по данному объекту.

(Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 01.06.2023 постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.01.2023 по делу № А12-15102/2022 оставлено без изменения).