

## АНАЛИТИЧЕСКАЯ СПРАВКА

### Двенадцатого арбитражного апелляционного суда по спорам, связанным с применением налогового законодательства

В соответствии с планом работы Двенадцатого арбитражного апелляционного суда на второе полугодие 2020 года проведен анализ рассмотрения Двенадцатым арбитражным апелляционным судом споров, связанных с применением налогового законодательства в 2019-2020 гг.

Согласно пункту 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» дела, связанные с применением налогового законодательства, отнесены к сложной категории дел.

Согласно статистическим данным за период с 01.01.2019 по 30.09.2020 в Двенадцатом арбитражном апелляционном суде было рассмотрено 22796 дел, из них: споров, связанным с применением налогового законодательства - 586 дел, или 2,6 % от всех рассмотренных судом дел.



В 2019 году судом рассмотрено 14880 дел, из них: споров, связанных с применением налогового законодательства - 384 дела, что составило 2,6 % от всех рассмотренных судом дел. Из них - 97 % 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) 54 судебных акта судов первой инстанции, что составило 14,1 % от дел данной категории.

За 9 месяцев 2020 года судом рассмотрено 7916 дел, из них: споров, вытекающих из договора аренды - 202 дела, что составило 2,6 % от всех рассмотренных судом дел. Из них - 92 % 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) 30 судебных актов судов первой инстанции, что составило 14,8 % от дел данной категории.

При рассмотрении данной категории споров суды руководствовались положениями Налогового кодекса Российской Федерации, Гражданского 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», информационного письма Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.03.2013 № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации», иными нормативно-правовыми актами, регулируемыми арендные отношения.

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

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

Справка подготовлена судьей пятого судебного состава Комнатной Ю.А. и заместителем начальника отдела анализа и обобщения судебной практики, информатизации и статистики Двенадцатого арбитражного апелляционного суда Текеевым М.Ш.

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);
- Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ, (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (далее – ГК РФ);
- Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (далее – ТК РФ);
- налог на добавленную стоимость (далее - НДС);
- единый налог на вмененный доход (далее - ЕНВД);
- налог на доходы физических лиц (далее - НДФЛ);
- налог на добычу полезных ископаемых (далее - НДПИ);
- упрощенная система налогообложения (далее – УСН).

**1. Деятельность физического лица, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, по сдаче в аренду земельных участков может быть признана предпринимательской, в связи с чем, доход от данной деятельности подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.**

Не согласившись с решением налоговой инспекции в части доначисления НДС соответствующих сумм пени и штрафов, налогоплательщик (заявитель, Предприниматель) обратился в арбитражный суд с заявлением о признании данного решения недействительным.

Суды первой и апелляционной инстанций отказали в удовлетворении заявленных требований, при этом исходили из следующего.

В проверяемый период заявитель не был зарегистрирован в качестве предпринимателя в установленном законом порядке. Ему на праве собственности принадлежали земельные участки, полученные в дар от иного физического лица. Указанные земельные участки в проверяемый период переданы налогоплательщиком в аренду ПАО. Налогоплательщиком от арендатора получены арендные платежи, с которых исчислен налог на доходы физических лиц.

Отказывая в удовлетворении заявленных Предпринимателем требований, суды пришли к выводу, что заявителем в проверяемый период фактически осуществлялась предпринимательская деятельность по сдаче в аренду недвижимого имущества, в связи с чем, доход от данной деятельности подлежал обложению НДС.

Из положений пункта 1 статьи 23 ГК РФ, абзаца 4 пункта 2 статьи 11 НК РФ, разъяснений, содержащихся в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 27.12.2012 № 34-11 следует, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, но не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, для целей исполнения обязанностей,

установленных НК РФ, фактически приравниваются к индивидуальным предпринимателям.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Вывод судов о том, что в проверяемый период заявителем, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, фактически осуществлялась предпринимательская деятельность по сдаче в аренду земельных участков, был основан на совокупности следующих обстоятельств: земельные участки сдавались налогоплательщиком в аренду юридическому лицу продолжительный период времени; налогоплательщиком был произведен комплекс соответствующих мер, направленных на межевание земельных участков, изменение категории земельных участков с целью последующего извлечения прибыли (из категории «земель сельскохозяйственного назначения» в категории - «земли промышленности»); неиспользование земельных участков в личных целях (для производства сельскохозяйственной продукции); систематическое получение дохода на протяжении нескольких лет.

При таких обстоятельствах применительно к доходу, полученному от сдачи земельных участков в аренду, налоговым органом сделан правильный вывод о признании заявителя плательщиком НДС.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2020 по делу № А12-34462/2019, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.10.2020).*

**2. Действительные налоговые обязательства налогоплательщика при искажении им сведений о фактах хозяйственной жизни, должны быть рассчитаны при надлежащем соблюдении требований налогового законодательства, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.**

Не согласившись с решением налоговой инспекции в части доначисления НДС соответствующих сумм пени и штрафов, налогоплательщик (заявитель, Общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании данного решения недействительным.

Судами установлено следующее.

Общество в проверяемый период осуществляло деятельность по реализации керамической плитки оптом как в адрес Предпринимателя, так и иных лиц, применяло общую систему налогообложения, являлось плательщиком НДС.

Предприниматель осуществлял розничную торговлю керамической плиткой через объект стационарной торговой сети и применял систему налогообложения – ЕНВД.

Мероприятиями налогового контроля установлено, что фактически Общество осуществляло деятельность по оптовой торговле керамической плиткой (подпадающей под общую систему налогообложения), а так же по розничной торговле керамической плиткой от имени Предпринимателя.

Суды первой и апелляционной инстанции при рассмотрении дела пришли к выводу о том, что налогоплательщик, создав фиктивный документооборот путем согласованных действий с Предпринимателем, имитировал хозяйственную деятельность в рамках договоров поставки. Фактически действия Общества и Предпринимателя прикрывали деятельность одного налогоплательщика - Общества.

При этом суд первой инстанции указал на правомерность примененного налоговым органом расчета НДС, в удовлетворении требований заявителю отказал.

Налоговый орган признал неправомерным заявление налоговых вычетов по НДС по реализации товара Обществом в адрес Предпринимателя и произвел расчет НДС Обществу в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 170 НК РФ. Определяя пропорцию по спорным вычетам, налоговый орган исходил из двух видов деятельности Общества: розничная торговля через объект стационарной торговой сети (розничная торговля керамической плиткой от имени Предпринимателя), подпадающая под ЕНВД для отдельных видов деятельности и оптовая торговля, подпадающая под общую систему налогообложения.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции, исходил из следующего.

Как указывает Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 2 информационного письма от 05.03.2013 № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации», с 01.01.2013 признание какой-либо деятельности в качестве самостоятельной не влечет принудительное вменение ЕНВД, поскольку с указанной даты переход на уплату названного налога осуществляется налогоплательщиком добровольно.

Тот факт, что Предприниматель применял систему налогообложения – ЕНВД не свидетельствует о том, что Общество является плательщиком данного налога.

Признание деятельности Общества по розничной продаже керамической плитки в качестве самостоятельной не влечет в данном случае принудительное вменение ЕНВД.

При этом налоговый орган оспариваемым решением ЕНВД по данному виду деятельности Обществу не начисляет, однако признает неправомерным заявление налоговых вычетов по НДС по данному виду деятельности, указывая на то, что реализация товара в розницу в данном случае является операцией, не подлежащей налогообложению (освобожденной от налогообложения).

Суд апелляционной инстанции, руководствуясь пунктами 6, 7 статьи 168 НК РФ, пунктом 3.1 постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 № 17-П, пришел к выводу о том, что Общество по розничной продаже керамической плитки является плательщиком НДС и вправе заявить налоговые вычеты в данной части.

Суд апелляционной инстанции так же отклонил доводы налогового органа о том, что иным образом налоговые обязательства Общества было не определить, поскольку ни Общество, ни Предприниматель в ходе проверки не представили документов, подтверждающих доходы и расходы Предпринимателя по деятельности ЕНВД, а так же документы о размере наценки.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, установив реальные хозяйственные операции общества в проверяемом периоде, при отсутствии соответствующих документов, налоговый орган вправе был определить суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (реализующих керамическую плитку как оптом, так и в розницу).

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.02.2019 по делу № А12-39780/2017, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.06.2019).*

**3. При фактическом заключении обществом с индивидуальными предпринимателями гражданско-правовых договоров предложение налогового органа обществу удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц является неправомерным.**

Оспариваемым решением Обществу налоговой инспекцией предложено удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц по договорам оказания услуг, заключенным Обществом с Предпринимателями.

Суд первой инстанции признал обоснованным вывод инспекции о том, что действительным экономическим смыслом деятельности Предпринимателей на основании заключенных с налогоплательщиком договоров оказания услуг являлось осуществление трудовой деятельности в качестве наемных работников на основании фактически заключенных трудовых договоров, в связи с чем налоговый орган правомерно возложил на заявителя обязанности по удержанию с указанных лиц НДФЛ и перечислению его в бюджет.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции, исходил из следующего.

На основании пункта 1 статьи 226 НК РФ российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 настоящей статьи, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 настоящего Кодекса с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

В силу статьи 56 ТК РФ под трудовым договором понимается соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

В соответствии со статьей 702 ГК РФ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результаты работы и оплатить его.

Согласно статье 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

В ходе налоговой проверки установлено, что между Обществом и Предпринимателями заключены договоры возмездного оказания услуг по продвижению моторного топлива, договоры на отпуск моторного топлива с АЗС, договоры возмездного оказания услуг по обслуживанию и обеспечению работы АЗС. Налоговый орган по результатам анализа заключенных между Обществом и индивидуальными предпринимателями договоров пришел к выводу, что данные договоры фактически являются трудовыми, так как ранее большинство из этих Предпринимателей являлись работниками Общества и после заключения

указанных договоров продолжали выполнять функцию операторов АЗС.

Однако суд апелляционной инстанции по итогам рассмотрения спора пришел к выводу, что у налогового органа не имелось оснований для переквалификации заключенных договоров.

Так, гражданско-правовые договоры заключены Обществом с Предпринимателями по результатам проведения процедуры по выбору оператора для обслуживания и обеспечения работы АЗС, которая была открытой, и заявки могли быть поданы любыми лицами.

Из анализа договоров, заключенных между Обществом и Предпринимателями, установлено, что индивидуальные предприниматели сами определяют порядок выполнения возложенных на них обязанностей и осуществляют это за свой счет, в том числе самостоятельно определяют количество нанимаемого ими персонала для обеспечения постоянной, бесперебойной и безопасной работы АЗС в целом, так и каждого из объектов АЗС.

Из материалов дела следует, что Предпринимателями были заключены трудовые договоры с физическими лицами, которым выплачивалась заработная плата, что подтверждается ведомостями расчета заработной платы, платежными поручениями реестрами платежей.

Кроме того, условиями договоров на возмездное оказание услуг по обслуживанию и обеспечению работ АЗС предусмотрено, что оператор за свой счет оказывает услуги по техническому обслуживанию и обеспечению работы АЗС.

Также условиями договоров на индивидуальных предпринимателей возложена обязанность по оказанию услуг и/или обеспечению оказания услуг по противопожарному обеспечению АЗС, по содержанию и благоустройству территории АЗС вне здания операторной, включая санитарно-защитную зону, в том числе площадки слива топлива и площадки твердых бытовых отходов, в том числе передача бытовых отходов для размещения на специальных полигонах, обеспечение очистки территории АЗС от снега, льда, а также обеспечение вывоза снега, обучению персонала в организациях, имеющих специальные лицензии. Предпринимателями заключены договоры на услуги по приему и размещению отходов, на сдачу на утилизацию отходов, а также акты выполненных работ по оказанным услугам.

При заключении указанных договоров и несении соответствующих расходов Предприниматели выступали как самостоятельные субъекты хозяйственной деятельности, в полном объеме самостоятельно возмещали причиненные ими убытки, отвечали перед Обществом за утрату, недостачу моторного топлива, в том числе в случаях претензий, предъявляемых потребителями/клиентами по качеству моторного топлива, посредством возмещения обществу убытка, который складывается из реального ущерба и величины упущенной выгоды.

Таким образом, суд апелляционной инстанции, рассмотрев и отклонив доводы налогового органа о том, что действительным экономическим смыслом деятельности привлекаемых Обществом Предпринимателей (контрагентов по договорам оказания услуг) являлось осуществление по существу трудовой деятельности в качестве наемных работников, установил, что сложившиеся между Обществом и Предпринимателями отношения являются гражданско-правовыми и не содержат условий, обязательных для трудовых договоров, в связи с чем пришел к выводу о том, что инспекция необоснованно возложила на Общество обязанность по удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ за указанных лиц. Предприниматели являются самостоятельными плательщиками налога на доходы физических лиц.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.03.2020 по делу № А12-21404/2019, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08.07.2020).*

**4. Заинтересованность заявителя в установлении действительного размера кредиторской задолженности (конкурсной массы) в рамках дела о несостоятельности (банкротстве) Общества, не свидетельствует о нарушении его прав оспариваемыми решениями налоговой инспекции о взыскании с Общества налогов.**

Определением Арбитражного суда принято заявление налоговой инспекции о признании должника - Общества несостоятельным (банкротом).

Основанием для обращения уполномоченного органа в лице налоговой инспекции с заявлением о признании должника банкротом явилось наличие задолженности по налогам и сборам, в подтверждение чего представлены требования об уплате налогов, сборов, решения инспекции, принятые в порядке статей 46, 47 НК РФ.

Предприниматель, являясь кредитором Общества в деле о банкротстве, обратился в суд с заявлением о признании недействительными вышеназванных актов налогового органа.

Суды первой и апелляционной инстанций отказали в удовлетворении требований Предпринимателя, при этом исходили из следующего.

В рассматриваемом случае оспариваемые Предпринимателем ненормативные правовые акты вынесены в отношении налогоплательщика - Общества, то есть другого юридического лица. Оспариваемые ненормативные правовые акты не возлагают на заявителя каких-либо обязательств и обязанностей, не создают иных препятствий для ведения им предпринимательской и иной экономической деятельности.

При этом Общество не оспаривает как факт наличия задолженности по налогам, правомерности вынесения налоговым органом оспариваемых актов, так и соблюдения порядка вынесения данных актов.

Заинтересованность заявителя в установлении действительного размера кредиторской задолженности (конкурсной массы) в рамках дела о несостоятельности (банкротстве) Общества, не является основанием для признания оспариваемых решений инспекции незаконными.

Таким образом, оспариваемые ненормативные акты налоговой инспекции, вынесенные налоговым органом в отношении Общества и касающиеся уплаты данным лицом налоговых обязательств в бюджет, не нарушают права Предпринимателя, не создают для него иных препятствий в осуществляемой им какой-либо деятельности.

Предприниматель вправе заявить свои возражения относительно требований налогового органа в рамках дела о несостоятельности (банкротстве) Общества.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2019 по делу № А57-10398/2019, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.12.2019).*

**5. При определении доли недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, в активах российской организации, в целях обложения налогом на прибыль доходов иностранной организации, не осуществляющей свою деятельность через постоянное представительство в**



**Российской Федерации, от реализации акций (долей) российских организаций в порядке статьи 309 НК РФ, налоговым органом правомерно применен порядок отнесения недвижимого имущества с точки зрения налогового и бухгалтерского учета.**

Общество-1 не согласилось с решением налоговой инспекции в части доначисления ему налога на прибыль как налоговому агенту от дохода, выплаченного иностранной организацией, от реализации акций (долей) российской организации (Общества-2).

При этом Общество-1 не оспаривало выводы налогового органа о том, что доходы, полученные иностранной организацией, могут облагаться налогом на прибыль, однако полагало, что налоговым органом, с нарушением положений подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ, неверно произведен расчет доли недвижимого имущества в активах российской организации (Общества-2), что привело к неправомерному доначислению налога.

Суды первой и апелляционной инстанций отказали в удовлетворении требований заявителя, при этом исходили из следующего.

На основании пункта 3 статьи 247 НК РФ для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаются доходы, полученные от источников в Российской Федерации, которые определяются в соответствии со статьей 309 НК РФ. Налог в этом случае, согласно подпункту 1.1 статьи 309, пункту 1 статьи 310 НК РФ, взимается посредством удержания его налоговым агентом - российской организацией, выплачивающей доход.

Из взаимосвязанных положений абзаца первого и подпункта 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ следует, что перечень облагаемых налогом доходов иностранных организаций является открытым, однако территория Российской Федерации должна выступать местом возникновения экономической выгоды (дохода).

Одновременно пункт 2 статьи 309 НК РФ предусматривает исключение из состава налогооблагаемых доходов тех поступлений, которые получены иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в подпунктах 5 и 6 пункта 1 статьи 309 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ подлежат обложению налогом на прибыль доходы, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации - доходы от реализации акций (долей) организаций, более 50 процентов активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением акций, признаваемых обращающимися на организованном рынке ценных бумаг в соответствии с пунктом 9 статьи 280 настоящего Кодекса.

При определении доли недвижимого имущества в активах Общества-2 налоговый орган учитывал объекты, отраженные Обществом-2 на счете 01 «Основные средства», а так же объекты незавершенного строительства, отраженные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Общество-1, оспаривая решение налогового органа, указывало, что налоговая инспекция не представила доказательств того, что объекты, отраженные

Обществом-2 на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», являются объектами недвижимого имущества в понятии пункта 1 статьи 130 ГК РФ, следовательно, не могут быть учтены при определении доли недвижимого имущества в активах Общества-2.

Суды не согласились с доводами Общества-1 в силу следующего.

В данном случае подлежат применению положения, регулирующие порядок отнесения недвижимого имущества и объектов незавершенного строительства с точки зрения налогового и бухгалтерского учета.

Согласно пункту 1 статьи 10 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Исходя из положений приказа Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению», счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении; счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Общество-2 самостоятельно определив объекты, включенные в счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в качестве скважин, в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, отнесло указанные сооружения к незавершенному строительству, которые являются недвижимым имуществом.

В соответствии с частями 1, 3 статьи 6, статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» юридическое лицо обязано вести бухгалтерский учет непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации, оформлять факты своей хозяйственной деятельности первичными учетными документами. Нарушение указанных требований влечет налоговую и административную ответственность.

На основании изложенного, налоговый орган при вынесении оспариваемого решения правомерно исходил из данных бухгалтерского учета Общества-2.

Правильность расчетов активов недвижимого имущества, учтенного налоговым органом, в том числе, по объектам, отраженным налогоплательщиком на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» подтверждается так же письмами Федеральной налоговой службы от 07.02.2013 № ЕД-4-3/1828@ «Об определении доли недвижимого имущества в составе российской организации», а также от 20.11.2019 № СД-4-3/23559@.

Оценив представленные в материалы дела доказательства в совокупности и взаимной связи, а также, принимая во внимание фактические обстоятельства дела, свидетельствующие о совершении группой взаимозависимых организаций совершивших ряд последовательных и согласованных хозяйственных операций, при которых осуществлено перемещение материальных активов внутри компаний,

вывода денежных средств с территории Российской Федерации на территорию Британских Виргинских островов, без налогообложения дохода, суды пришли к выводу о законности принятого налоговым органом решения.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.08.2020 по делу № А57-23676/2019, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.11.2020).*

**6. При документальном подтверждении принадлежности разрабатываемого участка недр к ресурсной базе региональной системы газоснабжения организация вправе при исчислении налога на добычу полезных ископаемых применять коэффициент, характеризующий принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения, равный 0,1.**

По результатам налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу о занижении Обществом НДС в результате неправомерного применения коэффициента, характеризующего степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежей углеводородного сырья (Кс).

Делая вывод о неправомерном применении Обществом при расчете НДС коэффициента, характеризующего степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья (Кс), налоговый орган указывает на неправомерное применение коэффициента, характеризующего принадлежность участка недр региональной системе газоснабжения, (Кас) равным 0,1.

Общество, не согласившись с решением налогового органа, обратилось в суд с соответствующим заявлением.

Суды первой и апелляционной инстанции, удовлетворяя требования Общества, пришли к следующим выводам.

В соответствии с пунктом 1 статьи 334 НК РФ налогоплательщиками НДС являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Из подпунктов 10 и 11 пункта 2 статьи 342 НК РФ следует, что при добыче газа горючего природного и (или) газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья налоговая ставка по НДС умножается, в частности, на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья (Кс).

В силу пункта 7 статьи 342.4 НК РФ коэффициент Кс принимается равным минимальному значению из значений коэффициентов Квг, Кр, Кгз, Кас, Корз, рассчитываемых для указанной залежи углеводородного сырья в порядке, установленном пунктами 8 - 12 данной статьи.

Пунктом 11 статьи 342.4 НК РФ установлено, что коэффициент, характеризующий принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения (Кас), принимается равным 0,1 в случае, если участок недр, содержащий залежь углеводородного сырья, является ресурсной базой исключительно для региональной системы газоснабжения, в противном случае данный коэффициент принимается равным 1.

Критерии отнесения системы газоснабжения к единой или региональной, а также порядок их функционирования установлены Федеральным законом от 31.03.1999 № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации» (далее - Закон о

газоснабжении), регулирующим отношения в области газоснабжения в Российской Федерации.

В соответствии со статьей 7 Закона о газоснабжении региональная система газоснабжения представляет собой имущественный производственный комплекс, который состоит из технологически, организационно и экономически взаимосвязанных и централизованно управляемых производственных и иных объектов, предназначенных для добычи, транспортировки, хранения и поставок газа, независим от Единой системы газоснабжения и находится в собственности организации, образованной в установленных гражданским законодательством организационно-правовой форме и порядке, получившей в процессе приватизации объекты указанного комплекса в собственность либо создавшей или приобретшей их на других предусмотренных законодательством Российской Федерации основаниях. Региональная система газоснабжения является основной системой газоснабжения территорий соответствующих субъектов Российской Федерации; ее деятельность контролируется уполномоченными органами государственной власти в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Таким образом, основными признаками региональной системы газоснабжения являются: независимость от Единой системы газоснабжения; система является основной системой газоснабжения территорий соответствующих субъектов Российской Федерации; деятельность такой системы контролируется уполномоченными органами государственной власти в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

При документальном подтверждении принадлежности разрабатываемого участка недр к ресурсной базе региональной системы газоснабжения организация вправе применять коэффициент, характеризующий принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения, равный 0,1.

Суды первой и апелляционной инстанций, исследовав в совокупности представленные Обществом доказательства, пришли к выводу о принадлежности разрабатываемого участка недр к ресурсной базе региональной системы газоснабжения и о правомерном применении обществом пониженной ставки для региональной системы газоснабжения при определении коэффициента, характеризующего принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения (Кас).

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.06.2020 по делу № А12-43181/2019, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.10.2020).*

**7. При реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, установленная абзацем 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ обязанность налогового агента исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС лежит, исходя из обстоятельств дела, на покупателе этого имущества.**

Основанием для принятия решения в оспариваемой части послужил вывод налогового органа о неисполнении Предпринимателем обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет суммы НДС по сделке приобретения муниципального имущества по договору купли-продажи.

Суды первой и апелляционной инстанций, руководствуясь положениями статей 11, 24, 39, 146, 161 НК РФ, пришли к выводу о наличии у инспекции правовых оснований для доначисления НДС, начисления соответствующих пеней и штрафа ввиду доказанности неисполнения Предпринимателем обязанности налогового агента по уплате в бюджет НДС со сделки по приобретению муниципального имущества.

При этом суды исходили из следующего.

По итогам открытого конкурса между Комитетом по управлению имуществом и Обществом был заключен договор купли-продажи муниципального имущества - объектов газового хозяйства.

При этом Общество действовало в интересах гражданина от своего имени на основании агентского договора.

Согласно условиям договора купли-продажи муниципального имущества, НДС не входит в цену продажи объектов и подлежит уплате покупателем самостоятельно в порядке и сроки, установленные действующим законодательством.

Позже гражданин был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя в установленном законом порядке (Предприниматель).

В соответствии с абзацем 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ при реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

При этом, статьей 11 НК РФ установлено специальное правило о том, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Судами установлено, что спорное муниципальное имущество по функциональным характеристикам предназначено для использования в предпринимательской деятельности и приобретено заявителем с целью извлечения дохода от передачи в аренду за плату. Доказательств использования покупателем газового хозяйства для удовлетворения личных, семейных, бытовых и иных

потребностей, не связанных с предпринимательской деятельностью, не представлено.

Кроме того, на момент полной оплаты выкупной цены объекта и государственной регистрации перехода права собственности на имущество, гражданин был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя.

Принимая во внимание, что денежные средства в счет оплаты стоимости приобретаемых по договору купли-продажи объектов муниципального имущества перечислены без налога, именно на Предпринимателя, как на налогового агента, в силу абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ возлагается обязанность по исчислению, удержанию и уплате НДС в бюджет.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.02.2020 по делу № А57-19272/2019, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.06.2020).*

**8. Расходы по уплате процентов за предоставление рассрочки по оплате стоимости приобретенного нежилого помещения должны учитываться в бухгалтерском учете в составе расходов на приобретение основных средств и при исчислении налога на имущество.**

Общество не согласилось с решением налоговой инспекции в части доначисления налога на имущество, соответствующей суммы пени и штрафных санкций и обратилось в суд с соответствующим заявлением.

По результатам проверки налоговый орган пришел к выводу о занижении Обществом налоговой базы по налогу на имущество в результате занижения первоначальной стоимости объектов недвижимого имущества (не включение в первоначальную стоимость процентов по рассрочке приобретения недвижимого имущества), что послужило основанием для доначисления налога на имущество, соответствующей суммы пени и штрафных санкций.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о наличии у налоговой инспекции правовых оснований для доначисления Обществу налога на имущество, начисления соответствующих пеней и штрафа, в силу следующего.

Согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ объектами обложения налогом на имущество для российской организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 и 378.2 Кодекса.

В соответствии со статьей 375 НК РФ налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Как следует из материалов дела, Общество по договорам купли-продажи и залога недвижимого имущества приобрело имущество, находящееся в муниципальной собственности.

Названными договорами покупателю предоставлена рассрочка оплаты и предусмотрены проценты по предоставленной рассрочке.

Общество в проверяемом периоде уплачивало проценты по рассрочке приобретения недвижимого имущества на основании договоров купли-продажи и залога, однако указанные проценты в первоначальную стоимость основных средств при исчислении налога на имущество не включало.

В соответствии с пунктом 1 статьи 823 ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей с собственностью другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки оплаты товаров, работ услуг (коммерческий кредит).

Порядок учета на балансе организации объекта основных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н (далее - ПБУ 6/01).

В пункте 8 ПБУ 6/01 определено, что первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Согласно пункту 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, в состав фактически произведенных затрат на приобретение объекта имущества включаются уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту.

Следовательно, вывод Инспекции о том, что расходы по уплате процентов за предоставление рассрочки по оплате стоимости приобретенного нежилого помещения должны учитываться в бухгалтерском учете в составе расходов на приобретение основных средств, является правомерным.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.02.2020 по делу № А12-29727/2019).*

**9. На налоговом органе лежит бремя доказывания обстоятельств, указывающих на направленность действий налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц в обход установленных главой 26.2 НК РФ ограничений в применении упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства.**

Основанием начисления Обществу-1 решением налоговой инспекции налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и налога на имущество, соответствующих сумм пени и штрафных санкций послужил вывод налогового органа о согласованности действий Общества-1 и его контрагента – Общества-2, направленных исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды (минимизацию налогообложения), путем создания в результате формального «дробления бизнеса» взаимозависимого юридического лица с целью недопущения превышения предельных размеров дохода для применения специального режима налогообложения в виде УСН.

Общество-1 не согласилось с решением инспекции и обратилось в суд с соответствующим заявлением.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о недоказанности налоговым органом создания схемы разделения бизнеса и получения заявителем необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем признали решение инспекции о доначисления налогов по общей системе налогообложения недействительным.

При этом суды исходили из следующего.

В пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53) разъяснено, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

На основании пункта 3 названного постановления 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).

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

Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому, если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.



Таким образом, проявлением недобросовестности может являться создание (выделение) юридического лица (предпринимателя) исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической предпринимательской деятельности.

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.

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 НК РФ 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 НК РФ, 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 (пункт 4 Обзора практики рассмотрения дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 НК РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018).

Делая вывод об отсутствии у инспекции оснований для корректировки Обществу-1 налоговой базы по налогу на прибыль, НДС и налогу на имущество, суды исходили из следующего.

Судами установлено, что создание Общества -1 и Общества-2 обусловлено реальными деловыми целями, а не созданием схемы уклонения от уплаты налогов в виде дробления бизнеса. Данные юридические лица созданы в разное время, задолго до того, как совокупный доход обществ стал превышать допустимое значение величины доходов, дающих право на применение упрощенной системы налогообложения.

Каждое общество имеет отдельные расчетные счета в разных банках, ведет отдельный бухгалтерский учет, осуществляет по результатам самостоятельной хозяйственной деятельности уплату налогов и сборов. При этом оба субъекта применяют одинаковый специальный налоговый режим - упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы». Факта распределения обществами между собой полученной выручки (налоговой выгоды) также не установлено. Доказательств того, что операции по реализации услуг по предоставлению в аренду оборудования умышленно организованы обществами и только для видимости, в материалах дела не содержатся. Все операции по договорам учтены обществами в бухгалтерском учете, их реальность налоговым

органом не опровергнута, бесспорных доказательств того, что сделки между данными субъектами нереальные, мнимые, налоговым органом не приведено, на наличие претензий к первичным документам, представленным обществами в ходе проверки, не указано.

Кроме того, налоговый орган не обосновал, на основании каких фактов (приказы, решения, координационные договоры и т.п.) была установлена руководящая роль заявителя в «схеме дробления бизнеса», что повлекло вывод о фиктивности деятельности общества Общества-2 и последующее отнесение всех доходов на Общество-1.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о недоказанности создания заявителем и Обществом-2 схемы дробления бизнеса и получения заявителем необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного применения УСН, в связи с чем признали решение инспекции по доначислению налогов по общей системе налогообложения недействительным.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.07.2019 по делу № А06-8005/2018, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.11.2019).*

**В другом деле суды первой и апелляционной инстанций исходили из доказанности инспекцией обстоятельств о применении обществом схемы, направленной на минимизацию налоговых обязательств, путем реализации товара через подконтрольных и взаимозависимых предпринимателей, находящихся на специальном налоговом режиме.**

Судами установлено, что основанием для доначисления заявителю (Обществу) налога на прибыль, НДС соответствующих сумм пени и штрафа послужил вывод налогового органа о применении заявителем схемы «дробления бизнеса» между ним и взаимозависимыми лицами (Предпринимателями), что позволило исказить сведения о фактически полученных доходах, о НДС, а также послужило основанием для минимизации налогов при использовании различных систем налогообложения, получения необоснованной налоговой выгоды в виде разницы в налоговых обязательствах по налогу на прибыль организаций и налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

В проверенном периоде Общество осуществляло деятельность по закупке молока (сырья) и производство молочной продукции и находилось на общей системе налогообложения.

Общество осуществляло реализацию молочной продукции в адрес Предпринимателей, которые являлись сотрудниками общества (начальник отдела продаж по работе с клиентами, начальник производства) и супругами.

Предприниматели применяли систему налогообложения - УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Судами установлено формальное участие взаимозависимых Предпринимателей в имевшем месте «посредническом» процессе реализации, а именно: на этапе приема заявок на поставку заявки принимает диспетчерская служба Общества; на этапе производства молочной продукции, производителем продукции является Общество; на этапе хранения молочной продукции, хранение молочной продукции с момента ее производства до момента реализации осуществляется на складских помещениях Общества; транспортировка готовой продукции специально оборудованным транспортом до «конечного» покупателя

осуществляется силами Общества; при проведении платежно-расчетных операций перечисление денежных средств совершалось проверяемым налогоплательщиком и его контрагентами с одного компьютера одними и теми же лицами, впоследствии поступившие денежные средства обналичивались.

Кроме того, у Предпринимателей отсутствовали персонал, основные средства, производственные активы, складские помещения, транспортные средства, перечисления за аренду имущества, транспортные услуги, наём работников, ведение бухгалтерского учета.

Судами установлено, что Предприниматели реальной хозяйственной деятельности самостоятельно не вели, что следует из совокупности следующих обстоятельств: не имели трудовых, материальных и административных ресурсов; полный рабочий день работали у Общества; все заявки покупатели направляли исключительно Обществу; бухгалтерский и налоговый учет осуществлял за предпринимателей работник Общества; в адрес иных покупателей реализация идентичной продукции осуществляется Обществом по тем же ценам, что и подконтрольными предпринимателями в адрес «конечных» покупателей; транспортировка готовой продукции специально оборудованным транспортом до «конечного» покупателя осуществляется силами Общества»; проведение платежно-расчетных операций - перечисление денежных средств совершалось проверяемым налогоплательщиком и предпринимателями с одного компьютера одними и теми же лицами.

При таких обстоятельствах, суд апелляционной инстанции согласился с выводами суда первой инстанции о том, что Предприниматели не являлись самостоятельными субъектами предпринимательской деятельности, распоряжающимися своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами; Общество и взаимозависимые лица фактически выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта.

*(Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.05.2019 по делу № А12-38538/2018, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.08.2019).*