

Арбитражный суд Владимирской области

СПРАВКА

по результатам анализа и обобщения практики по вопросам применения субъектами малого и среднего предпринимательства специальных налоговых режимов (главы 26.1., 26.2. и 26.5. Налогового кодекса Российской Федерации), за 2017 год и три месяца 2018 года

I. Общие положения

Настоящая Справка подготовлена в соответствии с пунктом 3.04 раздела 3 плана работы Арбитражного суда Владимирской области на первое полугодие 2018 года.

Предметом настоящего исследования является практика применения Арбитражным судом Владимирской области положений действующего законодательства Российской Федерации по вопросам применения субъектами малого и среднего предпринимательства специальных налоговых режимов (главы 26.1, 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)), за 2017 год и три месяца 2018 года.

Раздел VIII.1. «Специальные налоговые режимы» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) был введен Федеральным законом от 29.12.2001 № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

Специальные налоговые режимы, введенные в налоговое законодательство для регулирования исполнения налоговых обязанностей индивидуальных предпринимателей и организаций малого и среднего бизнеса, играют особую роль во взаимодействии государства и налогоплательщиков, значительным образом упрощая и повышая эффективность налогообложения для обеих сторон.

Предприниматели могут находиться на общей системе налогообложения. В этом случае они обязаны уплачивать все налоги, в отношении которых они признаны в качестве налогоплательщиков, но в отношении некоторых категорий предпринимателей НК РФ установлены специальные налоговые режимы, к которым относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (глава 26.1 НК РФ);
- 2) упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ);
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26.3 НК РФ);
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (глава 26.4 НК РФ);
- 5) патентная система налогообложения (глава 26.5 НК РФ).

Главы 26.1., 26.2., 26.5 НК РФ содержат все элементы налогообложения ЕСХН, УСН, ПСН:

- налогоплательщики;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок и сроки уплаты налога.

Глава 26.1 (единый сельскохозяйственный налог, далее – ЕСХН) НК РФ введена в действие с 1 января 2004 года Федеральным законом от 11.11.2003 № 147-ФЗ.

ЕСХН – это специальный налоговый режим, который разработан и введен специально для производителей сельскохозяйственной продукции.

В целях налогообложения к сельскохозяйственной продукции относится продукция растениеводства, сельского и лесного хозяйства, животноводства, в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов.

Налогоплательщики – сельскохозяйственные товаропроизводители: организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, а также оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям в области растениеводства и животноводства.

Организации (индивидуальные предприниматели), которые не производят сельхозпродукцию, а только осуществляют ее первичную или последующую (промышленную) переработку, не вправе применять ЕСХН.

С 01.01.2017 к сельскохозяйственным товаропроизводителям, имеющим право применять ЕСХН, отнесены организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям в области растениеводства и животноводства.

Речь идет об услугах, которые относятся в соответствии с ОКВЭД к вспомогательной деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции (посев сельхозкультур, обрезка фруктовых деревьев, уборка урожая, выпас скота и пр.).

Глава 26.2 (упрощенная система налогообложения, далее – УСН) НК РФ введена в действие с 1 января 2003 года Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ.

Юридические лица, а также индивидуальные предприниматели, начинающие свою профессиональную коммерческую деятельность, могут выбрать один из двух вариантов системы налогообложения: общую либо упрощенную.

УСН – это один из налоговых режимов, который подразумевает особый порядок уплаты налогов и ориентирован на представителей малого и среднего бизнеса.

УСН широко применяется в сфере малого предпринимательства. Ее применение организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль, налога на имущество организаций уплатой единого налога. Для индивидуальных предпринимателей предусмотрена замена уплаты налога на доходы физических лиц, налога на имущество уплатой единого налога.

Также организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением случаев, установленных статьей 346.11 НК РФ.

Глава 26.5 НК РФ, а вместе с ней и новый специальный налоговый режим – патентная система налогообложения (ПСН) появилась в НК РФ сравнительно недавно – с 01.01.2013 в связи с вступлением в силу Федерального закона от 25.06.2012 № 94-ФЗ.

Целью Закона № 94-ФЗ являлось налоговое стимулирование развития малого предпринимательства на основе совершенствования упрощенной системы налогообложения индивидуальных предпринимателей на основе патента. В связи с этим упрощенную систему налогообложения индивидуальных предпринимателей на основе патента, которая до 01.01.2013 применялась на основании статьи 346.25.1 главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ, законодатель выделил в отдельную главу 26.5 «Патентная система налогообложения» НК РФ.

Новая система налогообложения имеет много общего с УСН на основе патента, однако имеются и отличия, кроме того, теперь уплата налогов в соответствии с этим порядком более подробно регламентирована.

Согласно закону работать на патентной системе налогообложения могут только индивидуальные предприниматели. Для организаций ПСН не предусмотрена.

Все дела данной категории, рассмотренные судом за 2017 год и три месяца 2018 года, связаны с применением УСН. Дела, связанные с применением единого сельскохозяйственного налога и патентной системы налогообложения, в указанный период не рассматривались.

При рассмотрении судом дел, касающихся вопросов применения субъектами малого и среднего предпринимательства специальных налоговых режимов, установленных главами 26.1, 26.2, 26.5 НК РФ, арбитражный суд руководствовался Гражданским кодексом Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», Обзором судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 за 2015 год, утвержденным Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.06.2015, постановлениями Конституционного Суда Российской Федерации от 24.02.2004 № 3-П и от 03.06.2014 № 17-П, определениями Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 № 320-О-П и от 04.12.2003 № 441-О.

Статистические данные Арбитражного суда Владимирской области свидетельствуют о том, что за 2017 год и три месяца 2018 года в суде рассматривалось 8 дел, связанных с применением УСН.

Производство по всем делам завершено.

Из общего числа дел указанной категории, по которым завершено производство по делу по состоянию на 31.03.2018, по 4 делам решение налогового органа признано незаконным (недействительным) полностью или частично, по 4 делам в удовлетворении заявленных требований отказано.

По состоянию на 31.03.2018 в апелляционном порядке обжаловано 6 решений суда, из них 4 решения оставлены без изменения, 2 апелляционные жалобы находятся на рассмотрении.

В суде кассационной инстанции обжаловалось 4 решения суда. Кассационной инстанцией решения по 3 делам оставлены без изменения, 1 кассационная жалоба находится на рассмотрении.

В Верховном Суде Российской Федерации судебные акты данной категории дел в исследуемый период не обжаловались.

В аналитической Справке отражена правовая позиция арбитражного суда по конкретным спорам, а в отдельных случаях она приведена с учетом мнения вышестоящих судебных инстанций.

II. Практика рассмотрения дел

Рассмотрение судом дел, связанных с применением главы 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации (упрощенная система налогообложения)

В соответствии со статьей 346.11 НК РФ УСН организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах; переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном настоящей главой.

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ), налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с НК РФ). Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее – НДС), за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ.

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 5 статьи 224 НК РФ), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, за

исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378.2 НК РФ). Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 настоящего Кодекса.

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Согласно статьи 346.12 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном настоящей главой.

В соответствии со статьей 346.14 НК РФ объектами налогообложения признаются доходы и доходы, уменьшенные на величину расходов.

Суд согласился с выводами налогового органа о необоснованности включения Обществом в состав расходов по УСН расходов по сделкам с другими обществами в связи с отсутствием реальных хозяйственных операций с ними. Суд установил, что затраты, связанные со строительством жилого дома, застройщик осуществляет за счет аккумулированных на его счетах средств дольщиков, и они не могут учитываться в составе расходов по УСН (дело № А11-13230/2015).

Общество "А" обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части пункта 3.1 резолютивной части решения в части взыскания недоимки, пеней, штрафа.

В обоснование заявленного требования Общество «А» указало, что налоговый орган незаконно доначислил Обществу недоимку по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН по сделкам с обществом с ограниченной ответственностью (далее – ООО) "ГС», ООО "СИ", ООО "СС", ООО "ОС", ООО «СМ", по эпизоду, связанному с необоснованным учетом в рамках УСН расходов, которые не были понесены фактически, а также при приобретении жилого дома и земельного участка, так как Общество в установленном законом порядке документально подтвердило указанные расходы, представило документы, подтверждающие приобретение товара и выполнение работ (оказание услуг).

Общество также несогласно с выводами налогового органа об искусственном дроблении бизнеса заявителем с целью создания формального документооборота и видимости реальных хозяйственных операций для минимизации налоговой базы по УСН за счет завышения расходов. При этом заявитель пояснил, что в данном случае разделение бизнеса преследовало оптимизацию хозяйственного процесса.

По мнению Общества, налоговым органом не доказан факт получения налоговой выгоды в результате разделения бизнеса.

Налоговый орган возразил против заявленного требования Общества и просил отказать в его удовлетворении. В обоснование своей позиции налоговый орган пояснил, что в ходе налоговой проверки им установлена совокупность обстоятельств, позволяющих ему прийти к выводу об отсутствии реальных хозяйственных операций с контрагентами по сделкам с ООО "ГС", ООО "СИ", ООО "СС", ООО "ОС", ООО "СМ", поскольку представленные налогоплательщиком в налоговый орган документы содержат недостоверные сведения. По мнению налогового органа, собранные в ходе проведения выездной налоговой проверки и представленные в материалы дела документы и информация в отношении Общества и его контрагентов, отражают целую совокупность обстоятельств, оказывающих влияние на оценку правильности формирования объекта налогообложения и возможного получения Обществом необоснованной налоговой выгоды.

Арбитражный суд требование ООО "А" удовлетворил частично, решение налогового органа признал недействительным в части непринятия расходов по взаимоотношениям с ООО "СМС" и начисления соответствующих сумм пеней и штрафов; в остальной части в удовлетворении заявленного требования отказал в силу следующего.

По результатам выездной налоговой проверки налоговым органом принято решение о привлечении ООО "А" к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому Обществу доначислены налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, пени и штраф, предусмотренный пунктом 3 статьи 122 НК РФ.

ООО "А" не согласилось с решением налогового органа и обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Как следует из материалов дела в проверяемом периоде ООО "А" применяло УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

В силу пункта 2 статьи 346.18 НК РФ налоговой базой по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

В пункте 1 статьи 346.16 НК РФ установлен перечень расходов, на которые при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы.

В силу пункта 2 статьи 346.16 НК РФ расходы, указанные в пункте 1 данной статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные

документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, налогоплательщик вправе уменьшить налогооблагаемую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, на сумму документально подтвержденных и экономически оправданных затрат, произведенных для осуществления деятельности в целях получения дохода.

1. Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пунктах 1, 3, 4, 9 постановления от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее – постановление Пленума ВАС РФ № 53) разъяснил, 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.

Налоговая выгода может быть признана 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), а также, если налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

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.

В оспариваемом решении налоговым органом сделан вывод о взаимозависимости в целях налогообложения ООО "А" и ООО "СМС".

Арбитражный суд не согласился с выводами налогового органа относительно взаимоотношений Общества с ООО "СМС".

Суд указал, что в силу пункта 6 постановления Пленума ВАС РФ № 53 взаимозависимость участников сделок сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Соответственно, в таких ситуациях недостаточно констатации факта наличия отношений взаимозависимости, поскольку все обстоятельства сделок с контрагентами

подлежат оценке в их совокупности.

В данном случае налоговый орган не представил достаточных доказательств наличия в действиях заявителя противоправной схемы деления бизнеса в целях получения им необоснованной налоговой выгоды.

Бесспорных доказательств, позволяющих усомниться в добросовестности Общества, налоговым органом не представлено.

Судом сделан вывод, что налоговый орган неправомерно доначислил Обществу недоимку по налогу, уплачиваемому в связи с УСН, по хозяйственным операциям, связанным с оплатой выполненных ООО "СМС" работ, а также начислил пени и штраф, в связи с чем у суда отсутствовали основания для отказа в удовлетворении заявленного Обществом требования в данной части.

Также судом установлено и материалами дела подтверждено, что ООО "А" создан формальный документооборот с ООО "СМ", не соответствующий реальному факту ведения финансово-хозяйственной деятельности. В нарушение статьи 65 АПК РФ ООО "А" не представлено доказательств фактического исполнения оказанных услуг.

Установленные факты нарушений в оформлении представленных Обществом документов с учетом того, что они подписаны неустановленным лицом и содержали недостоверные сведения, свидетельствовало об их формальном составлении и не позволило рассматривать данные документы в качестве надлежащих доказательств проведения реальных хозяйственных операций с ООО "СМ".

Арбитражный суд указал, что налоговым органом представлены достаточные и достоверные доказательства недобросовестности заявителя.

Суд, указав, что в подтверждение расходов, понесенных по взаимоотношениям с ООО "СИ", ООО "СС" и ООО "ГС", Общество представило договоры подряда, заключенные с ООО "СС", ООО "ГС", ООО "СИ", счета-фактуры, акты о приемке выполненных работ и справки о стоимости выполненных работ, установил, что у них отсутствовали основные средства и трудовые ресурсы; лица, значащиеся в качестве руководителей контрагентов, по факту таковыми не являлись; на момент заключения договоров ООО "СС" и ООО "ГС" не имели открытых расчетных счетов, а указанные в договорах расчетные счета принадлежали другим организациям; из показаний сотрудников Общества и представленных документов усматривалось, что работы, подлежащие выполнению контрагентами, ранее были выполнены другими организациями.

На основании изложенного суд пришел к выводам, что представленные Обществом документы не подтверждали факта реального выполнения работ указанными контрагентами, что свидетельствовало об умышленном увеличении расходов, учитываемых при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН.

2. Как следовало из материалов дела, ООО "А" на основании договора купли-продажи приобрело два земельных участка с расположенным на них жилым домом.

Суд установил, что указанные земельные участки приобретались Обществом с целью строительства 3-этажного 10-квартирного жилого дома со встроенными нежилыми помещениями общественного назначения в рамках Федерального

закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

Первоначальная стоимость земельных участков, приобретенных с целью строительства многоквартирного дома, должна формироваться с учетом всех затрат, в том числе с учетом стоимости жилых домов, расположенных на земельных участках, поскольку указанные жилые дома изначально не могли использоваться по назначению (как жилые дома) в качестве объектов основных средств и подлежали сносу для приведения земельных участков в состояние, пригодное для использования в качестве площадки при строительстве.

Затраты, связанные со строительством жилого дома, застройщик осуществляет за счет аккумулированных на его счетах средств дольщиков. По окончании строительства застройщик на дату подписания акта сдачи-приемки жилого дома в эксплуатацию определяет финансовый результат (прибыль) от осуществления своей деятельности.

Расходы застройщика в виде затрат на приобретение имущества, подлежащего в дальнейшем сносу, затраты на демонтаж этого имущества, помимо затрат, связанных с приобретением земельных участков и со строительством объектов недвижимости, формируют первоначальную стоимость объектов строительства и компенсируются инвесторами.

При таких обстоятельствах суд отказал Обществу в удовлетворении заявленного требования по данному эпизоду.

В апелляционной и кассационной инстанциях решение оставлено без изменения.

Условием для включения понесенных затрат в состав расходов при применении УСН является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы на приобретение товаров (работ, услуг) фактически осуществлены. Поскольку формирование состава расходов при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, направлено на уменьшение налоговых обязательств налогоплательщика, обязанность доказывания наличия условий для применения УСН возлагается именно на налогоплательщика (дело № А11-5817/2016).

Общество с ограниченной ответственностью "ССМ" (далее – ООО "ССМ", Общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДС, штрафа по НДС, начисления пеней по указанному налогу, а также доначисления налога на прибыль организаций, штрафа по налогу на прибыль организаций, начисления пеней по указанному налогу.

В обоснование своей позиции в отношении сделок с физическими лицами Общество указало, что экономическая природа расходов по оплате услуг данных лиц не оспорена, расчеты осуществлялись в безналичном порядке, в том числе через банковские операции контрагентов, что, по мнению Общества, подтверждает существование физических лиц, а в основу доводов проверяющих положены факты отсутствия информации о взаимоотношениях с данными

лицами.

Также Обществом заявлено о документальном подтверждении фактов оказания услуг ООО "Т", ООО "М" и ООО "СТ", в связи с чем оно посчитало необоснованными выводы проверяющих об уменьшении расходов.

Инспекция просила отказать в удовлетворении требования, указав на законность и обоснованность оспариваемого решения и несостоятельность доводов Общества.

Арбитражный суд отказал в удовлетворении заявленных требований в силу следующего.

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка ООО "ССМ" по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления в бюджет налогов и сборов, по результатам которой составлен акт, на основании которого и материалов проверки принято решение о привлечении ООО "ССМ" к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ за неуплату сумм налога на прибыль организаций, НДС и налога на имущество в результате занижения налоговой базы в виде штрафа, предусмотренного статьей 123 НК РФ за неуплату в установленный законодательством о налогах и сборах срок удержанного НДС. Обществу доначислены НДС, налог на прибыль и налог на имущество, а также начислены пени по НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество и НДС.

Обществом в проверяемом периоде в состав расходов были включены затраты при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, за 9 месяцев 2012 года и при исчислении налога на прибыль за 4 квартал 2012 года по взаимоотношениям с физическими лицами.

В пункте 1 статьи 346.14 НК РФ установлено, что объектом налогообложения по УСН являются, в частности, доходы, уменьшенные на величину расходов.

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты (пункт 2 статьи 346.17 НК РФ).

Порядок определения расходов предусмотрен в статье 346.16 НК РФ. Перечень расходов, на которые налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы при применении УСН, приведен в пункте 1 данной статьи.

Согласно пункту 2 статьи 346.16 НК РФ расходы, указанные в пункте 1 данной статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Таким образом, затраты налогоплательщика, уменьшающие объект налогообложения по налогу на прибыль организаций в связи с применением УСН, должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, реально понесены и документально подтверждены.

В соответствии с частью 3 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" все финансово-хозяйственные операции, совершаемые организацией, должны подтверждаться первичными документами, составленными в момент совершения операций, а если это не представляется

возможным – непосредственно после их окончания.

Статьей 346.24 НК РФ установлено, что налогоплательщики, применяющие УСН, обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, форма и порядок заполнения которой утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22.10.2012 № 135н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения".

В соответствии с вышеуказанным приказом Минфина России операции, регистрируемые в книгах учета, должны быть подтверждены первичными документами. Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Таким образом, для налогоплательщиков, применяющих УСН, подтверждением сумм расходов по оплате приобретенных товаров (работ, услуг) являются первичные документы (платежные документы, акты приемки-передачи, товарные накладные, заключенные договоры и др.), оформленные надлежащим образом. При решении вопроса о возможности учета тех или иных расходов для целей налогообложения необходимо исходить из того, что расходы подтверждаются представленными налогоплательщиком документами.

Условием для включения понесенных затрат в состав расходов является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы на приобретение товаров (работ, услуг) фактически осуществлены. При этом должны приниматься во внимание доказательства, представленные налогоплательщиком в подтверждение факта и размера этих затрат, которые подлежат правовой оценке в совокупности.

Поскольку формирование состава расходов при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, а также при исчислении налога на прибыль направлено на уменьшение налоговых обязательств налогоплательщика, обязанность доказывания наличия перечисленных условий возлагается именно на налогоплательщика.

Инспекцией в ходе проверки установлено, что в книге доходов и расходов за 9 месяцев 2012 года в графе «расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы» отнесены расходы по физическим лицам.

В ответ на предложение суда представить документы (договоры, контракты, соглашения с изменениями и дополнениями, счета-фактуры, платежные поручения, товарные накладные, документы, подтверждающие доставку ТМЦ, акты о приемке выполненных работ, справки о стоимости выполненных работ и затрат по взаимоотношениям с указанными контрагентами), на основании которых заявлены расходы для целей налогообложения в книге доходов и расходов за 9 месяцев 2012 года Обществом предоставлены акты сверки, подписанные в одностороннем порядке ООО "ССМ" и платежные поручения. При этом Обществом сообщено, что счета-фактуры не выставлялись, товарные

накладные и акты о приемке выполненных работ утеряны, справка о стоимости выполненных работ и товарно-транспортные накладные не выставались.

Таким образом, доказательств фактического исполнения работ, услуг по договорам с физическими лицами Обществом не представлено.

Суд согласился с выводом налогового органа, что представленные документы не могут служить доказательством фактического исполнения работ, поскольку акты составлены в одностороннем порядке, не подтверждены первичной документацией (отсутствуют реквизиты документов, на основании которых составлены акты), а также по актам невозможно идентифицировать физических лиц (отсутствуют сведения об ИНН данных лиц, даты рождения, место жительства, паспортные данные).

В апелляционной и кассационной инстанциях решение не обжаловалось.

Арбитражный управляющий, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе учитывать при применении УСН доход, полученный от осуществляемой им профессиональной деятельности. Доходы, полученные от профессиональной деятельности в качестве арбитражного управляющего, облагаются налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке (дело № А11-13922/2017).

Предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В обоснование заявленного требования Предприниматель указал на то, что является арбитражным управляющим, состоит в саморегулируемой организации арбитражных управляющих, при осуществлении предпринимательской деятельности применяет УСН, в том числе и по доходам, полученным от деятельности в качестве арбитражного управляющего; нормы налогового законодательства не устанавливают прямой запрет на применение УСН для арбитражных управляющих, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, в отличие от существующего запрета для других категорий налогоплательщиков - физических лиц (адвокатов, нотариусов). Заявитель считает возможным и допустимым применение в 2016 году УСН к доходам от деятельности арбитражного управляющего, просит оспариваемое решение признать незаконным и отменить.

Налоговый орган с доводами, изложенными в заявлении в суд, не согласился, просил в удовлетворении заявленного требования отказать.

Рассмотрев материалы дела, арбитражный суд пришел к выводу об отсутствии оснований для его удовлетворения в силу следующего.

В соответствии с пунктами 1, 3 статьи 346.11 НК РФ УСН организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Президиум Верховного Суда Российской Федерации в Обзоре судебной практики № 2, утвержденном 26.06.2015, разъяснил, что в силу пункта 3 статьи 346.11 НК РФ применение УСН предусматривает освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в отношении тех доходов, которые

были получены от предпринимательской деятельности налогоплательщика, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя.

В соответствии со статьей 20 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) (в редакции Федерального закона от 30.12.2008 № 296-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)», положения которого в части изложения статьи 20 Закона о банкротстве в новой редакции применяются с 01.01.2011), арбитражным управляющим признается гражданин Российской Федерации, являющийся членом одной из саморегулируемых организаций арбитражных управляющих. Арбитражный управляющий является субъектом профессиональной деятельности и осуществляет регулируемую настоящим Федеральным законом профессиональную деятельность, занимаясь частной практикой. Кроме того, арбитражный управляющий вправе заниматься иными видами профессиональной деятельности и предпринимательской деятельностью при условии, что такая деятельность не влияет на надлежащее исполнение им обязанностей, установленных настоящим Федеральным законом.

Таким образом, с 01.01.2011 Закон о банкротстве разграничивает профессиональную деятельность арбитражных управляющих и предпринимательскую деятельность, установив, что регулируемая законодательством о банкротстве деятельность арбитражных управляющих не является предпринимательской деятельностью.

Следовательно, арбитражный управляющий, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе учитывать при применении УСН доход, полученный от осуществляемой им профессиональной деятельности, в силу пункта 3 статьи 346.11 НК РФ.

Вместе с тем в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 227 НК РФ исчисление и уплату налога на доходы физических лиц производят те лица, которые занимаются в установленном действующим законодательством порядке частной практикой; арбитражный управляющий является плательщиком названного налога в отношении полученного им от такой деятельности вознаграждения.

Верховный Суд Российской Федерации в Определении от 14.09.2015 № 301-КГ15-5301 внес единообразие в существующую судебную практику, указав на наличие у арбитражных управляющих обязанности по представлению декларации по налогу на доходы физических лиц.

При этом суд отметил, что на применение правовой позиции высшей судебной инстанции, определяющей смысл нормативного регулирования, распространяются общие принципы действия норм права во времени, в пространстве и по кругу лиц, в частности, вытекающая из статьи 54 (часть 1) Конституции Российской Федерации недопустимость придания обратной силы нормам, ухудшающим положение лиц, на которых распространяется их действие.

То есть, в целях соблюдения принципа равенства изменившаяся правовая позиция может применяться только в делах, разрешаемых по обстоятельствам, имевшим место после ее опубликования.

Таким образом, правовая позиция, изложенная в определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2015 № 301-КГ15-5301, Обзоре судебной

практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 за 2015 год, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.06.2015, подлежит применению, начиная с начала следующего налогового периода, то есть с 2016 года.

24.12.2015 Федеральная налоговая служба подготовила письмо № СА-4-7/22683@ "О направлении судебной практики", в пункте 15 которого содержится указание (со ссылкой на вышеуказанное определение Верховного Суда Российской Федерации) на то, что доходы, полученные от профессиональной деятельности в качестве арбитражного управляющего, облагаются налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

На момент написания настоящей Справки дело находится на рассмотрении суда апелляционной инстанции.

Суд, отказывая в удовлетворении требований Обществу, пришел к выводам о не проявлении Обществом должной осмотрительности при выборе контрагентов и об отсутствии реальных хозяйственных взаимоотношений с ними, что повлекло получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (дело № А11-10348/2016).

Общество «А» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В обоснование заявленного требования Общество указало, что в ходе камеральной налоговой проверки налоговый орган обязан был правильно определить налоговую базу по УСН с учетом как доходов, так и расходов, поскольку иной правовой подход влечет искажение реальных налоговых обязательств налогоплательщика; доходы и расходы являются составными частями объекта налогообложения по УСН и должны безусловно устанавливаться налоговым органом в целях правильного исчисления размера налоговой базы независимо от волеизъявления налогоплательщика.

Налоговый орган требование Общества «А» не признал, указав на законность и обоснованность принятого решения. Налоговый орган утверждал, что Общество в нарушение пункта 2 статьи 346.17 НК РФ не подтвердило надлежащими доказательствами фактическую оплату, а значит, налоговым органом правомерно не приняты расходы налогоплательщика.

Как следует из материалов дела, налоговый орган провел камеральную налоговую проверку представленной Обществом «А» декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, за 2015 год, по результатам которой налоговый орган пришел к выводу, что Общество неправомерно включило в состав расходов для целей исчисления налога по УСН затраты по приобретению товаров у ООО "С", ООО "К" и ИП "В".

Суд отказал в удовлетворении требований в силу следующего.

В соответствии с пунктом статьи 346.12 НК РФ налогоплательщиками налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

В силу пункта 1 статьи 346.14 НК РФ объектом обложения единым налогом

по УСН признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Если объектом налогообложения являются доходы организации, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (пункт 2 статьи 346.18 НК РФ).

На основании пункта 2 статьи 346.16 НК РФ расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Суд установил, что Общество в проверяемом периоде являлось плательщиком налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» и осуществляло деятельность по оптовой торговле прочими строительными материалами.

В подтверждение несения затрат на приобретение пиломатериала по сделкам с ООО "С", ООО "К" и ИП "В". Общество представило товарные накладные и товарные (кассовые) чеки.

Исследовав и оценив представленные в материалы дела документы, суд установил, что указанные в них реквизиты спорных контрагентов (ИНН, ОГРН, ОГРНИП, наименование, юридический адрес) содержат недостоверные сведения (в федеральных информационных ресурсах отсутствуют данные о юридических лицах и индивидуальном предпринимателе с реквизитами, значащимися в представленных Обществом документах); расчеты за поставляемый товар производились наличными денежными средствами путем их внесения в кассу продавца; в кассовых чеках указан заводской номер контрольно-кассовой техники (ККТ), вместе с тем, по данным информационных ресурсов, за контрагентами не зарегистрирована ККТ с данными номерами; заводские номера ККТ, указанные в копиях чеков от ООО "С" и ООО "К", присвоены кассовым аппаратам, зарегистрированным на иных лиц; у налогоплательщика ККТ отсутствует; расходные кассовые ордера, авансовые отчеты директора и акты сверки расчетов, представленные в подтверждение оплаты товара, безусловно и достоверно не подтверждают фактическую оплату товара, поскольку подписаны со стороны продавцов несуществующими хозяйствующими субъектами, с указанием незарегистрированной ККТ и недостоверных платежных документов; документы, свидетельствующие о доставке товара, не представлены.

С учетом изложенного суд пришел к выводам о не проявлении Обществом должной осмотрительности при выборе контрагентов и об отсутствии реальных хозяйственных взаимоотношений с ними, что повлекло получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Постановлениями апелляционной и кассационной инстанций решение по делу оставлено без изменения.

Суд отказал в удовлетворении требований индивидуальному предпринимателю о признании незаконным решения налогового органа, указав на обоснованность принятия налоговым органом для учета хозяйственных операций, связанных с отчуждением принадлежащих индивидуальному предпринимателю транспортных средств, и, следовательно, получение им

дохода от их продажи, подлежащего налогообложению и учитываемого при применении УСН (дело № А11-10602/2016).

Индивидуальный предприниматель "М" (далее – ИП "М") обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения налогового органа, указав, что представленные договоры купли-продажи автомобилей не означают получение ею денежных средств за данные транспортные средства, а, следовательно, и получение дохода от их продажи, подлежащего налогообложению.

Налоговый орган требование не признал, указав, что полученный предпринимателем доход от продажи автомобилей в ходе налоговой проверки подтвержден надлежащими доказательствами, а значит, оспариваемое решение законно и обоснованно.

Суд отказал в удовлетворении заявленных требований в силу следующего.

Налоговый орган в соответствии со статьями 87, 88 НК РФ провел камеральную налоговую проверку представленной ИП "М" налоговой декларации по УСН за 2014 год, по результатам которой составил акт и принял решение, которым предпринимателю доначислен налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, и штрафные санкции по пункту 1 статьи 122 НК РФ.

ИП "М", полагал, что решение налогового органа не соответствует закону и нарушает его права и интересы в сфере предпринимательской деятельности.

Согласно пункту 1 статьи 346.12 НК РФ налогоплательщиками налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 346.14 НК РФ объектом налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Порядок определения доходов и расходов установлен статьями 346.15 и 346.16 НК РФ.

Пунктом 1 статьи 346.15 НК РФ установлено, что налогоплательщики налога, уплачиваемого в связи с применением УСН при определении объекта налогообложения учитывают доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 настоящего Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 248 НК РФ к доходам в целях настоящей главы относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

Пунктом 1 статьи 249 НК РФ установлено, что доходом от реализации признаётся выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Пунктом 2 статьи 249 НК РФ закреплено, что выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

ИП "М" в 2014 году применял УСН с объектом налогообложения – доходы,

уменьшенные на величину расходов. В 2014 году предпринимателем реализованы гражданам Н. и С. 27 автотранспортных средств по договорам купли-продажи. Все договоры являлись идентичными. Содержание договоров купли-продажи соответствовало требованиям, установленным главой 30 части 2 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Доходы от данной реализации для целей налогообложения предпринимателем не учтены.

Исходя из совокупности имеющихся доказательств, таких как: наличие в договорах купли-продажи ссылок на оплату стоимости автотранспортных средств, их регистрацию новыми собственниками в органах ГИБДД, последующее заключение гражданкой Н. сделок по отчуждению транспортных средств, а гражданином С. – по передаче в залог, налоговый орган в ходе проверки обоснованно принял данные хозяйственные операции для учета.

Суд, ссылаясь на пункт 1 статьи 454, пункт 1 статьи 486, пункт 2 статьи 408 Гражданского кодекса Российской Федерации, указал, что законодательство не устанавливает каких-либо специальных требований к форме и содержанию расписки; сведения о получении сторонами исполнения по договорам содержатся в них самих; оформление сделки путем составления одного документа, в котором существуют и текст с условиями договора, и подтверждение факта его исполнения, не противоречит нормам гражданского законодательства.

Таким образом, материалы судебного дела содержали совокупность доказательств, подтверждающих реальное отчуждение транспортных средств ИП "М", получение им денежных средств за реализованные транспортные средства и распоряжение приобретенными транспортными средствами новыми собственниками.

Апелляционная жалоба ИП "М" на данное решение находится на рассмотрении.

Правомерное применение конкретной системы налогообложения, по которой налогоплательщик уплачивает обязательные платежи в бюджет в объеме меньшем, чем если бы расчет налоговых обязательств производился по иной системе, не может являться основанием для доначисления налогов. Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией. Суд признал недействительным решение налогового органа, в соответствии с которым общество привлечено к налоговой ответственности за действия, связанные с разделением бизнеса путем использования зависимого общества, применяющего УСН. Зависимое общество сумму, являющуюся своими доходами и расходами общества, при исчислении доходов не отразило в связи с применением УСН, согласно правилам которой доходы отражаются при поступлении денежных средств на счета в банках или в кассу (дело № А11-3331/2017).

Общество с ограниченной ответственностью "П" (далее – ООО "П" или Общество) обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа.

Общество не согласилось с выводами налогового органа о создании

Обществом схемы по уходу от налогообложения путем привлечения к выполнению работ по изготовлению продукции из давальческого сырья ООО "М", применяющего УСН, финансируемого только денежными средствами ООО "П", являющегося взаимозависимым лицом по отношению к Обществу. По мнению Общества, выводы Инспекции о том, что финансово-хозяйственную деятельность ООО "П" и ООО "М" необходимо рассматривать как деятельность единого хозяйствующего субъекта, и ООО "М" не могло существовать как самостоятельный хозяйствующий субъект без участия ООО "П", противоречило фактическим обстоятельствам дела. Оба юридических лица зарегистрированы в соответствии с нормами действующего законодательства, имели свои основные средства, отражаемые на балансе, персонал, вели самостоятельный бухгалтерский учет хозяйственных операций, производили исчисление и уплату налогов в соответствии с выбранными ими системами налогообложения и предоставление налоговой отчетности.

Налоговый орган просил отказать в удовлетворении заявленного требования, указав на законность и обоснованность оспариваемого решения и несостоятельность доводов Общества.

Налоговый орган по результатам проверки пришел к выводу о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды в виде минимизации налоговых обязательств путем целенаправленного "разделения" бизнеса с использованием подконтрольного лица. Разделение бизнеса (в том числе, заключение договоров на изготовление продукции из давальческого сырья) путем использования зависимого лица ООО "М", применяющего УСН, позволило Обществу отражать в расходах, учитываемых для определения налоговой базы по налогу на прибыль, фактически не понесенные затраты, связанные с процессом изготовления продукции, а искусственно завышенные расходы в соответствии с оформленными актами выполненных работ ООО "М". Тем самым, по мнению налогового органа, ООО "П" учло для целей налогообложения операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а в целях получения необоснованной налоговой выгоды в виде занижения налога на прибыль организаций. В то же время, ООО "М" те же самые суммы (являющиеся расходами ООО "П" и доходами ООО "М" в соответствии с оформленными актами выполненных работ) при исчислении доходов не отразило в связи с применением УСН, согласно правилам которой доходы отражаются при поступлении денежных средств на счета в банках или в кассу.

Судом требования Общества удовлетворены в силу следующего.

Налоговым органом проведена выездная проверка ООО "П" по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) по всем налогам и сборам за период. По результатам выездной налоговой проверки составлен акт налоговой проверки и принято решение, согласно которому ООО "П" привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктами 1, 3 статьи 122 НК РФ в виде штрафа. Указанным решением Обществу доначислен НДС, налог на прибыль организаций, начислены пени по НДС, по налогу на прибыль организаций.

Суд указал, что не основан на безусловных доказательствах вывод налогового органа о создании Обществом схемы по уходу от налогообложения

путем привлечения к выполнению работ по изготовлению продукции из давальческого сырья ООО "М", применяющего УСН, финансируемого только денежными средствами ООО "П", имеющего собственные здания и сооружения и производственные цеха, но освобожденного от уплаты налога на имущество в связи с применением УСН.

Действующим налоговым законодательством предусмотрены различные системы налогообложения, предполагающие возможность налогоплательщика самостоятельно (при наличии определенных условий) определить свои налоговые обязательства и их объем.

Возможность применять конкретную систему налогообложения установлена законодателем, в том числе в целях оптимизации налогообложения. Исходя из этого правомерное применение конкретной системы налогообложения, по которой налогоплательщик уплачивает обязательные платежи в бюджет в объеме меньшем, чем если бы расчет налоговых обязательств производился по иной системе, не может являться основанием для доначисления налогов.

Напротив, увеличение налогового бремени может иметь место в случае, если налоговый орган в ходе проверки установит, что налогоплательщик необоснованно и неправомочно занизил свои обязательства, используя не подлежащую применению конкретную систему налогообложения.

В силу позиции Конституционного Суда Российской Федерации, высказанной в определении от 04.06.2007 № 320-О-П, налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов. Сформированная Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации судебная практика также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций и понесенных по этим операциям затрат.

Как указано в пункте 1 постановления Пленума ВАС РФ № 53, действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными.

В соответствии с пунктом 1 постановления Пленума ВАС РФ № 53 судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения,

содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

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.

При этом в силу положений части 1 статьи 65, части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и пункта 6 статьи 108 НК РФ на налоговые органы возложена обязанность доказывания факта неправомерного занижения налоговых платежей путем использования не подлежащей применению системы налогообложения.

Учитывая презумпцию добросовестности налогоплательщика, его право на оптимизацию своих налоговых обязательств, налоговый орган должен представить убедительные, достаточные и обоснованные доказательства правомерности доначисления налогов путем применения иного порядка расчета обязательных платежей.

Как следовало из материалов дела, основанием для доначисления Обществу налога на прибыль, соответствующих пени и штрафа послужило выявление схемы уклонения от налогообложения, направленной на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие привлечения к выполнению работ по изготовлению продукции из давальческого сырья ООО "М", применяющего УСН, финансируемого только денежными средствами ООО "П", являющегося взаимозависимым по отношению к налогоплательщику, имеющего собственные здания и сооружения и производственные цеха, но освобожденного от уплаты налога на имущество в связи с применением УСН.

Между тем судом установлено, что Общество и ООО "М" производили финансово-хозяйственные операции от своего имени, самостоятельно выполняли свои налоговые обязательства перед бюджетом, вели учет своих доходов в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета при применении упрощенного (ООО "М") и общего (ООО "П") налогового режима, самостоятельно определяли от своей деятельности объект налогообложения, налоговую базу, исчисляли налог и представляли в налоговый орган по месту учета налоговую отчетность; факты передачи в аренду имущества и получение оплаты оформлены соответствующими документами, операции отражены в налоговом учете у Общества и ООО "М".

Гражданское законодательство допускает совместную деятельность хозяйствующих субъектов в целях получения прибыли от осуществления предпринимательской деятельности. Совместная деятельность хозяйствующих субъектов сама по себе не свидетельствует о получении налоговой выгоды.

В соответствии с пунктом 4 постановления Пленума ВАС РФ № 53 возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Суд установил, что налоговое законодательство не регулирует порядок и

условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а также не запрещает юридическим лицам избирать наиболее выгодную для них систему налогообложения, выделять отдельные виды деятельности. В силу правовых позиций, изложенных в пункте 3.3 определения Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 441-О, вменяя последствия взаимозависимости по условиям статьи 20 НК РФ, налоговый орган должен доказать, что такая заинтересованность повлияла на условия или экономические результаты сделок и деятельности участников.

Арбитражный суд указал, что заключение сделок между взаимозависимыми лицами не приравнивается к недобросовестности налогоплательщика. В каждом конкретном случае необходимо доказать, что взаимозависимость привела к необоснованному уменьшению налога на прибыль организаций. В рассматриваемой ситуации налоговый орган не представил документальных доказательств влияния фактора взаимозависимости на условия и экономические результаты сделок и деятельности участников хозяйственного оборота, а также необоснованному уменьшению налоговых обязательств.

Таким образом, при недоказанности согласованных действий налогоплательщика и ООО "М", применяющим УСН, направленных исключительно на искусственное создание оснований для уменьшения налоговых обязательств, приводимые налоговым органом доводы и указанные в решении обстоятельства не являлись подтверждением недобросовестности ООО "П" при исчислении налога на прибыль организаций.

Апелляционная инстанция оставила данное решение без изменения. В настоящее время кассационная жалоба налогового органа на данное решение рассматривается в кассационной инстанции.

Суд признал недействительным решение налогового органа, указав, что его довод о нахождении закрытого акционерного общества на УСН и соответственно отсутствии возможности выполнять работы по договору с учетом НДС несостоятелен ввиду того, что в соответствии с пунктом 5 статьи 173 НК РФ сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, исчисляется лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, а также налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. Тот факт, что закрытое акционерное общество на момент заключения договора находилось на УСН, не препятствовало данной организации заключить договор с акционерным обществом с ценой договора с НДС (дело № А11-5933/2017).

Акционерное общество "В" (далее – Общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просит признать недействительным решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с недоимкой по пункту 3 статьи 168 НК РФ, пункту 2, подпунктам 2 и 3 пункта 5 статьи 169 НК РФ, пунктов 1 и 2 статьи 171 НК РФ, пункта 1 статьи 172 НК РФ в части необоснованного принятия к вычету счетов-

фактур, выставленных закрытым акционерным обществом "С".

Налоговый орган указал на необоснованность заявленного Обществом требования.

Суд удовлетворил заявленные требования в силу следующего.

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка Общества по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на прибыль организаций, НДС, налога на имущество организаций, транспортного налога, земельного налога, налога на доходы физических лиц, по результатам которой составлен акт и принято решение о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым Обществу доначислен НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, а также соответствующие пени; было предложено уменьшить излишне возмещенный НДС из бюджета.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным данного решения.

Судом установлено, что в силу статьи 143 НК РФ в проверяемый период Общество являлось плательщиком НДС.

В силу пунктов 1 и 2 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, а также в отношении товаров, приобретаемых для перепродажи.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном настоящей главой (пункт 1 статьи 169 НК РФ).

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 названной статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению (пункт 2 статьи 169 НК РФ).

В соответствии с пунктом 5 статьи 173 НК РФ сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, исчисляется лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, а также налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. Следовательно, покупатель (заказчик), при получении счета-фактуры от лица, не являющегося налогоплательщиком НДС, вправе заявить налоговый вычет на основании

полученного счета-фактуры.

В постановлении Пленума ВАС РФ № 53 разъяснено, что факт нарушения контрагентом налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом (пункт 10 постановления).

Под налоговой выгодой для целей данного постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. 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.

Как следовало из материалов дела, Общество и закрытое акционерное общество "С" (далее – ЗАО "С" или подрядчик) заключили договор на выполнение строительно-монтажных работ. Данный договор был заключен в результате проведения котировочной сессии на сайте www.Etprf.ru.

В котировочной заявке указано, что цена котировочной заявки включает затраты на материалы, транспортировку, налоги, сборы, а согласно приложению № 2 к договору стоимость сводного сметного расчета указана с учетом НДС.

В котировочной заявке, которая была заполнена ЗАО "С" и направлена на площадку, данная организация подтвердила тот факт, что цена котировочной заявки включает затраты на материалы с учетом НДС, транспортировку, налоги, сборы.

То есть, Общество изначально при проведении котировочной сессии во всех документах, размещенных на электронной площадке: котировочной заявке, договоре, смете указывало цену с НДС.

При выполнении договорных обязательств, в соответствии с условиями договора, в адрес Общества от ЗАО "С" были направлены справки о стоимости выполненных работ, в которых указан НДС и акты о выполненных работах по договору, в которых также указан НДС. Далее, для оплаты выполненных работ ЗАО "С" направило в адрес Общества счета-фактуры, в которых в графе "Сумма налога, предъявляемая покупателю" указана сумма НДС.

В отношении ЗАО "С" налоговый орган пришел к выводу о том, что, учитывая, что ЗАО "С" применяло УСН, налоговые декларации по НДС не представляло, НДС в бюджет не уплачивало, у Общества отсутствовало право на возмещение НДС из бюджета.

Суд не согласился с данным выводом, указав, что согласно представленному Обществом договору, а также имеющимся в материалах дела первичным документам, в том числе выписке по расчетному счету, в цену договора заложена

сумма НДС, оплачены выполненные работы по счетам-фактурам и платежным поручениям также с выделением НДС, следовательно, при отсутствии доказательств непрямого осмотрительности, умысла Общества в получении заявленной к возмещению суммы, суд пришел к выводу, что в рассматриваемом случае НДС предъявлен к возмещению обоснованно.

Довод налогового органа о том, что ЗАО "С" применяет УСН и соответственно не может выставлять счета-фактуры суд признал необоснованным, указав, что в соответствии с правовой позицией Конституционного суда Российской Федерации, сформулированной в постановлении от 03.06.2014 № 17-П "По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового Кодекса Российской Федерации" в целях обеспечения надлежащего порядка применения налоговых вычетов и создания условий, позволяющих оценить их правомерность и пресечь ситуации, связанные с необоснованным возмещением (зачетом или возвратом) сумм налога из бюджета, НК РФ предусматривает в качестве основания для принятия налогоплательщиком к вычету суммы НДС по конкретной операции специальный документ – счет-фактуру, который выставляется продавцом и должен отвечать требованиям, закрепленным статьей 169 НК РФ.

В силу пункта 5 статьи 173 НК РФ обязанность продавца уплатить НДС в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом – выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм НДС в порядке, предусмотренным данным Кодексом, т.е. посредством счета-фактуры (пункт 1 статьи 169 Кодекса), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

В соответствии с письмом Министерства финансов РФ от 18.12.2014 № ГД-4-3/26274 суммы НДС, предъявленные при приобретении услуг, освобожденных от налогообложения в соответствии с подпунктом 22 пункта 2 статьи 149 НК РФ, налогоплательщик вправе принять к вычету в порядке и на условиях, установленных статьями 171 и 172 НК РФ.

Поэтому довод налогового органа, что ЗАО "С" находится на УСН и соответственно не могло выполнять работы по договору с учетом НДС несостоятелен ввиду того, что в соответствии с пунктом 5 статьи 173 НК РФ сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, исчисляется лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, а также налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога.

Тот факт, что ЗАО "С" на момент заключения договора находилось на УСН, никоим образом не препятствовало данной организации заключить договор с Обществом с ценой договора с НДС.

ЗАО "С" подало свою заявку на участие в котировочной сессии, и было

полностью согласно с предложенными Обществом условиями по выполнению работ, в том числе и по цене договора. Никаких документов до заключения договора с разногласиями по цене в адрес Общества не поступало.

III. Выводы по результатам обобщения

Проведенный анализ показал, что судебная практика Арбитражного суда Владимирской области по рассмотрению дел, связанных с применением субъектами малого и среднего предпринимательства специальных налоговых режимов (главы 26.1, 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации), за 2017 год и три месяца 2018 года, в целом единообразна, соответствует подходам, выработанным Верховным Судом Российской Федерации, практике Арбитражного суда Волго-Вятского округа, Первого арбитражного апелляционного суда.

В соответствии с пунктом 3.04 раздела 3 плана работы Арбитражного суда Владимирской области на первое полугодие 2018 года необходимо представить данную Справку на рассмотрение Президиума арбитражного суда и предложить Президиуму в случае ее одобрения подробно обсудить указанную Справку на оперативном совещании судебной коллегии по рассмотрению споров, возникающих из административных правоотношений, и (или) оперативных совещаниях входящих в нее судебных составов.

Заместитель председателя арбитражного суда

И.В. Васильев

Председатель четвертого судебного состава

Н.Г. Тимчук

Председатель пятого судебного состава

Н.Ю. Давыдова

Начальник отдела анализа и обобщения
судебной практики, учета законодательства

А.С. Аладышева