

ОДОБРЕНА
постановлением
Президиума Арбитражного суда
Кировской области
от «16» мая 2012 года № 4

**АНАЛИТИЧЕСКАЯ СПРАВКА
по обобщению судебной практики
рассмотрения споров, связанных с оценкой судом
обоснованности налоговой выгоды**

Обобщение судебной практики рассмотрения споров, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды подготовлено отделом анализа и обобщения судебной практики, законодательства и статистики в соответствии с планами работы Арбитражного суда Кировской области на 2 полугодие 2011 года и 1 полугодие 2012 года.

Дела об оспаривании налогоплательщиками выводов инспекции о необоснованности налоговой выгоды традиционно являются одними из наиболее распространенных и сложных видов споров в категории дел об обжаловании ненормативных актов налоговых органов.

Так, в течение 2010-2011гг. Арбитражным судом Кировской области рассмотрено 79 дел об оспаривании необоснованной налоговой выгоды, по 37 делам требования налогоплательщиков удовлетворены (в том числе частично), что составляет 47 % от общего числа дел данной категории. Высокий процент дел, по которым требования налогоплательщиков были удовлетворены, связан, в том числе, с изменением в 2010 году судебной практики на территории округа.

Наиболее часто споры возникают в отношении правильности исчисления налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и налога на прибыль организаций (либо налога на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей).

Как следует из материалов налоговых проверок, поступающих в арбитражный суд, самой распространенной ситуацией, связанной с получением необоснованной налоговой выгоды, является приобретение товаров, работ, услуг у контрагента-фикции, т.е. фактически недействующей организации, не представляющей отчетность и не уплачивающей налоги, не обладающей трудовыми и производственными ресурсами, зарегистрированной на лицо, не имеющее к ее деятельности никакого отношения.

Вместе с тем, налоговое законодательство не содержит понятия и признаков необоснованной налоговой выгоды, отражая только общие

условия применения налоговых вычетов по НДС (статьи 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации – далее – НК РФ) и отражения затрат в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (статья 252 НК РФ).

Основные положения, связанные с особенностями оценки обоснованности налоговой выгоды, закреплены в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53 от 12.10.2006 года. Данное Постановление, отойдя от определения недобросовестности налогоплательщика как нравственного понятия, сформулировало ряд основных признаков, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Так, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

О необоснованности получения налоговой выгоды, в частности, также могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии таких обстоятельств, как невозможность реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

Таким образом, указанное Постановление закрепляет несколько признаков необоснованности налоговой выгоды, о наличии или отсутствии которых могут свидетельствовать фактические обстоятельства дела, которые следует оценивать в совокупности и взаимной связи. В то же время оценочный характер рассматриваемых споров способствовал возникновению различных подходов к толкованию необоснованной налоговой выгоды арбитражными судами.

В частности, до апреля 2010 года суды Волго-Вятского округа в качестве основного и достаточного признака необоснованной налоговой выгоды называли недостоверность содержащихся в документах поставщика сведений в отношении подписавшего документы лица.

Однако Президиум ВАС РФ в постановлении от 20.04.2010 № 18162/09 указал, что основное внимание при рассмотрении данных споров необходимо уделять установлению факта реальности совершения спорной хозяйственной операции, при этом недостоверность сведений в документах поставщика следует оценивать с учетом категории должной осмотрительности налогоплательщика (т.е. устанавливать наличие у налогоплательщика возможности получить информацию о недостоверности содержащихся в документах поставщика сведений).

Указанная позиция обусловила изменение подхода судов округа к оценке обоснованности налоговой выгоды. В настоящее время доказательствами необоснованно заявленной налогоплательщиком налоговой выгоды служат, как правило, установленные налоговыми органами факты фиктивности сделок налогоплательщика, создание схем ухода от налогообложения и т.п.

Для подготовки настоящего обобщения использовались судебные акты, принятые Арбитражным судом Кировской области в период 2 полугодия 2010 года и 2011 года, прошедшие проверку вышестоящими судебными инстанциями. Ниже приведены наиболее актуальные и значимые правовые позиции и наиболее интересные примеры практики рассмотрения споров по данной категории дел.

1. Установленный факт подписания документов поставщика неустановленным лицом сам по себе не является достаточным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В ходе проверки налоговым органом установлена неполная уплата налогоплательщиком ООО «В.» НДС в результате необоснованного, по мнению инспекции, применения налогового вычета по сделке с ООО «А.». Отказывая в предоставлении налогового вычета, налоговый орган сослался на недостоверность сведений, содержащихся в документах контрагента (счетах-фактурах, актах выполненных работ, справках о стоимости работ, локальных сметах) в отношении подписавшего их лица.

ООО «В.», не согласившись с решением налогового органа, обратилось в суд.

Удовлетворяя заявленное требование, суд исходил из того, что установленный факт подписания документов контрагента неустановленным лицом сам по себе является недостаточным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной: в данном случае налоговому органу необходимо представить доказательства того, что налогоплательщик знал или должен был знать о недостоверности сведений.

Для соблюдения обязанности по представлению достоверных документов в целях подтверждения налогового вычета, налогоплательщик должен иметь реальную возможность проверки данных, содержащихся в этих документах, при этом наличие такой возможности устанавливается с учетом конкретных обстоятельств дела и представленных доказательств.

Как следует из материалов дела, ООО «А.» (подрядчик) в период заключения договоров и совершения хозяйственных операций являлось действующим юридическим лицом, зарегистрированным в установленном порядке.

В спорный период ООО «А.» представляло налоговую отчетность с указанием сумм налогов, а также бухгалтерскую отчетность; расчетный счет в период перечисления заявителем денежных средств в оплату приобретенных товаров и работ был открыт, факт поступления денежных

средств заявителя на расчетный счет ООО «А.» налоговым органом подтверждается.

Перед совершением хозяйственных операций ООО «В.» были получены решение учредителя ООО «А.», доверенность на представителя Я., сведения из сети Интернет по данным официального сайта ФНС России о регистрации ООО «А.» в качестве юридического лица. Представители ООО «В.» пояснили, что после проверки контрагента и получения положительной информации о его статусе, не было оснований считать ООО «А.» недобросовестным лицом.

С учетом указанных обстоятельств, суд посчитал, что при заключении и исполнении договоров ООО «В.» предполагало добросовестность контрагента, привлеченного по рекомендации компетентного специалиста, и зарегистрированного в установленном порядке в качестве юридического лица, что проверено заявителем при заключении договоров.

В то же время налоговый орган, ссылаясь на недостоверность сведений в документах контрагента, не указал, какой возможностью обладал и не воспользовался налогоплательщик для выяснения подлинности подписей на документах ООО «А.», с учетом того, что данные об учредителе и руководителе ООО «А.» имелись в регистрационных документах и базе данных ФНС России, при этом полученные данные о руководителе ООО «А.» соответствовали расшифровкам подписи, содержащимся в документах контрагента.

При указанных обстоятельствах, учитывая, что в период заключения договоров с ООО «А.» общество обладало документами, подтверждающими реальность существования и правоспособность контрагента, а также сведениями о лице, уполномоченном подписывать документы ООО «А.», суд пришел к выводу о том, что налогоплательщик проявил должную осмотрительность и осторожность при выборе делового партнера, при этом не знал и не мог знать о подписании документов ООО «А.» неуполномоченным лицом.

С учетом изложенного, а также принимая во внимание отсутствие доказательств несовершения налогоплательщиком хозяйственной операции, суд признал решение инспекции недействительным (по материалам дела № А28-8391/2010).

Аналогичные выводы сделаны судом при рассмотрении дел № А28-6224/2010, А28-2478/2011, А28-8583/2011.

2. Обстоятельства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, связанные с установлением признаков фиктивности сделок, отсутствием экономической целесообразности привлечения данного контрагента и фактическим выполнением работ иными контрагентами, обязан обосновать и документально подтвердить налоговый орган.

По результатам налоговой проверки инспекцией установлена неполная уплата налогоплательщиком (ОАО «К.») НДС и налога на прибыль в

результате необоснованного, по мнению налогового органа, заявления налоговых вычетов по НДС и включения в состав расходов по налогу на прибыль стоимости проектных и ремонтных работ по сделке с ООО «И.» (подрядчиком). В качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной налоговый орган указал на то, что представленные обществом документы не свидетельствуют о реальности хозяйственных операций.

При этом в обоснование указанного довода налоговый орган обратил внимание суда на недоказанность налогоплательщиком факта осуществления проектных и ремонтных работ силами ООО «И.», ссылаясь на отсутствие проектно-строительной документации, а также отсутствие у контрагента технических и кадровых возможностей для осуществления спорных работ.

Рассматривая указанный спор, суд исходил из того, что налоговый орган не доказал факта несовершения заявленной хозяйственной операции, а представленные налогоплательщиком документы свидетельствуют о принятии к учету результатов спорных работ и оплате их стоимости.

Так, из материалов дела следует, что на основании приказов ОАО «К.» утверждена комиссия по выявлению причин аварийных ситуаций и поломок машины резки в цехе основного производства, определена необходимость привлечения специализированной организации для проведения ремонтных работ и принято решение о проведении ремонта машины резки и заключении договоров на проведение ремонтных работ.

Опрошенные в судебном заседании сотрудники ОАО «К.» пояснили, что общество не могло самостоятельно провести ремонт оборудования ввиду отсутствия необходимых машин, инструментов и персонала. Указанное обстоятельство подтверждается представленными обществом штатным расписанием, списком транспортных средств и отчетами по основным средствам общества.

С учетом изложенного суд пришел к выводу об экономической обоснованности и целесообразности привлечения сторонней организации для выполнения рассматриваемых работ; доказательств обратного налоговым органом не представлено; обстоятельства, связанные с экономической обоснованностью спорных работ, налоговым органом в ходе проверки не исследовались.

В подтверждение факта выполнения работ обществом представлены заявки заказчика на проведение работ, акты приемки-передачи работ, в том числе в подтверждение выполненных проектных работ – чертежи оборудования, выполненные ООО «И.» и переданные заказчику.

Опрошенные судом сотрудники ОАО «К.» показали, что оборудование для работ и запасные части доставлялись транспортом ООО «И.», для работников ООО «И.» предоставлялось помещения для отдыха и приема пищи, все работы по монтажу велись в цехе, работники общества периодически контролировали ход работ.

Спорные работы приняты заказчиком, претензий по качеству их выполнения не имелось, в дальнейшем подрядчик ООО «И.» проводил испытания оборудования, осуществлял по просьбе заказчика доработку ряда деталей; результаты выполнения проектных работ оформлены в виде чертежей, представленных ООО «И.», что не противоречит положениям ГК РФ. Результаты принятых работ оплачены заказчиком, операции по принятии на учет работ и их оплате отражены в бухгалтерском учете общества.

В оспариваемом решении налоговым органом не установлено иных недостатков в оформлении представленных обществом документов (в том числе заявок и актов выполненных работ), помимо подписания их неустановленным лицом.

Оплата произведенных работ произведена заявителем на расчетные счета ООО «И.» в полном объеме, что не оспаривается налоговым органом. Установленные налоговым органом обстоятельства о снятии денежных средств со счетов ООО «И.» через банкомат по корпоративной карте не могли быть известны заявителю при перечислении денежных средств и не опровергают факт несения обществом реальных затрат общества по приобретению спорных работ и товаров. Доказательств возврата обществу перечисленных денежных средств, либо перечисления их иным организациям налоговым органом не представлено.

При этом суд отклонил довод налогового органа об отсутствии доказательств того, что спорные работы осуществлялась именно ООО «И.». Представленными в дело документами общество на основании статьи 65 АПК РФ, статей 169, 171, 172, 252 НК РФ, статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» подтвердило факт реального выполнения работ и несения соответствующих затрат. Наряду с этим обстоятельства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, связанные с установлением признаков фиктивности сделок, отсутствием экономической целесообразности привлечения к работам данного поставщика и фактическим выполнением работ иными контрагентами, обязан обосновать и документально подтвердить налоговый орган.

Однако в нарушение статей 65, 200 АПК РФ налоговым органом не было представлено суду доказательств в обоснование приводимых доводов; выводы налогового органа о фактическом выполнении работ другими организациями носят предположительный характер, не подтверждены конкретными доказательствами и в нарушение статьи 101 НК РФ отсутствуют в оспариваемом решении.

При указанных обстоятельствах, учитывая отсутствие проверки инспекцией имеющихся в распоряжении налогового органа сведений, судом не приняты ссылки налогового органа на то, что у ООО «И.» не имеется материально-технической, кадровой и транспортной базы для осуществления спорных операций. Отсутствие оформленных и зарегистрированных трудовых отношений и необходимого транспорта и оборудования на балансе само по себе не означает, что у предприятия на момент совершения сделки не имелось привлеченного квалифицированного персонала, транспорта и

оборудования для осуществления работ и поставки товаров. Данный факт также не исключает возможность посреднической деятельности указанных организаций и возможность привлечения ими арендованного транспорта, наемной рабочей силы и приобретения услуг перевозчиков. На момент совершения операций ООО «И.» имело открытые расчетные счета, однако, несмотря на наличие в ходе проверки информации о движении по счету и наименованиях контрагентов, в адрес которых производилась оплата, встречная проверка указанных лиц не проводилась, факты возможных взаимоотношений с указанными хозяйствующими субъектами инспекцией в ходе проверки не исследовались.

Напротив, в материалах дела имелись документы, свидетельствующие о приобретении в спорный период ООО «И.» у третьих лиц комплектующих к оборудованию, работ по ремонту гидроцилиндра натяжки (счета-фактуры, акт выполненных работ, заявки на изготовление деталей).

Таким образом, суд пришел к выводу о том, что инспекцией в ходе проверки не исследовались и не были доказаны обстоятельства, связанные с невозможностью реального осуществления спорных хозяйственных операций ООО «И.» (по материалам дела № А28-4227/2010).

Аналогичные выводы сделаны судом при рассмотрении дел № А28-261/2010, А28-5754/2010, А28-5035/2010.

3. Представление налогоплательщиком в целях получения налоговой выгоды документов, отражающих фактически не существующие хозяйственные операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами, является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

а) ООО «Б.» были заявлены налоговые вычеты по НДС, предъявленным ему поставщиками товара ООО «К.» и ООО «С.» (г.Москва) в составе стоимости поставляемых товаров – меховых изделий. Указанный товар приобретался обществом в целях выполнения государственного заказа по поставке меховых изделий государственному заказчику. Налоговым органом ООО «Б.» было отказано в применении заявленных вычетов, что послужило основанием для обращения общества в суд.

При рассмотрении данного дела судом на основании статьи 71 АПК РФ было установлено, что головные уборы, поставляемые в адрес госзаказчика, фактически изготавливались обществом, у поставщиков ООО «К.» и ООО «С.», являющихся фирмами-«однодневками», товар не приобретался, заявителю передан не был; экономическая целесообразность приобретения данного товара у указанных поставщиков (при наличии в деле доказательств самостоятельного изготовления обществом головных уборов по государственным контрактам) отсутствует.

Доводы общества о невозможности самостоятельного изготовления меховых изделий ввиду отсутствия необходимой численности работников соответствующих профессий, передачи производственных цехов в аренду

индивидуальным предпринимателям Л., К., Ч., М., А., судом не приняты по следующим основаниям.

Судом установлено, что при создании ООО «Б.» в составе общества имелись структурные подразделения - сырейно-красильный цех, скорняжно-пошивочный цех, механический цех и управление. Основным видом деятельности являлось изготовление меховых изделий.

В течение периодов 1999-2006 годов в качестве индивидуальных предпринимателей были зарегистрированы работники ООО «Б.», а именно: Л. - экономист, затем заместитель директора по производству, К. - бухгалтер, юрист, главный бухгалтер, а также Ч., М., и А. – бухгалтеры. Затем, в течение 1999-2007 годов осуществлялся массовый перевод работников ООО «Б.» в штат указанных предпринимателей, в результате чего в спорные периоды численность работников ООО «Б.» составляла 5-6 человек. При этом работники сырейно-красильного цеха состояли в штате предпринимателя Ч.; работники скорняжно-пошивочного производства – в штате предпринимателей Л. и К., а общая численность работников данных предпринимателей совпадала с количеством работников, переведенных от ООО «Б.». Все перечисленные предприниматели в спорный период применяли упрощенную систему налогообложения.

При этом в рассматриваемый период перечисленные предприниматели одновременно являлись работниками ООО «Б.», либо состояли в штате указанных предпринимателей.

В ходе проверки было установлено, что между ООО «Б.» и перечисленными предпринимателями были заключены договоры оказания возмездных услуг, согласно условиям которых, предприниматели по поручению ООО оказывают услуги по изготовлению меховых изделий по согласованному ассортименту, услуги по выделке (крашению) пушно-мехового сырья и сдаче полученного мехового полуфабриката. Указанные работы выполнялись в помещениях и на оборудовании ООО «Б.», арендованных предпринимателями, а также с использованием сырья и материалов, предоставляемых ООО.

Проанализировав представленные ИФНС документы и сведения, полученные в ходе проверки, судом были установлены следующие обстоятельства по фактам взаимоотношений заявителя с предпринимателями:

- взаимозависимость и согласованность действий между должностными лицами ООО «Б.» и перечисленными индивидуальными предпринимателями, о чем свидетельствуют: регистрация в качестве предпринимателей бывших работников ООО (руководящий состав, сотрудники бухгалтерии и юридической службы), которые в проверяемый период фактически находились в непосредственном подчинении руководства ООО; перевод работников к предпринимателям и заключение договоров по оказанию услуг по выделке, крашению пушно-мехового сырья и по изготовлению готовых меховых изделий осуществлялись в один день; общество и предприниматели имеют один исполнительный адрес и

находятся на одной территории; предприниматели не имеют собственных зданий, основных средств, оборудования, все производственные мощности (в том числе помещения, оборудование, энергия) предоставлялись предпринимателям обществом.

- увольнение работников в порядке перевода в штат индивидуальных предпринимателей и последующее оказание предпринимателями услуг по выполнению работ, относящихся к уставным видам деятельности общества, на основании гражданско-правовых договоров носило формальный характер, поскольку трудовые отношения между переведенными работниками и ООО «Б.» фактически не прекращались, о чем свидетельствуют следующие установленные судом факты: трудовые обязанности работников, рабочее место, условия труда остались прежними; работники подчинялись тем же непосредственным руководителям (мастерам), работники соблюдали Правила внутреннего трудового распорядка ООО «Б.», учет рабочего времени велся руководством ООО; работники получали социальные гарантии и льготы, премии и награждения, предусмотренные коллективным договором ООО; обязанности работодателя (поощрение и награждение работников, учет стажа и рабочего времени, обеспечение бытовых нужд, инструктаж по технике безопасности, руководство производственным процессом) осуществляло ООО «Б.».

При этом численность работников предпринимателей не превышала 100 человек, что позволяло им применять упрощенную систему налогообложения.

- фактическим источником выплат в адрес работников являлось ООО «Б.», обществом и предпринимателями-исполнителями услуг создан формальный документооборот по оплате услуг на основании гражданско-правовых договоров с целью сокрытия реального источника выплат, о чем свидетельствуют следующие факты: размер ежемесячной заработной платы работников при переходе на работу к ИП не изменился, начисление и выплата заработной платы производились бухгалтером, находящимся в непосредственном подчинении главного бухгалтера ООО «Б.»; самостоятельно ИП наличными денежными средствами не распоряжались, учет наличных денежных средств предпринимателей и общества велся совместно; фактическое неисполнение договоров на оказание возмездных услуг, что подтверждается отсутствием в указанных договорах ряда существенных условий, документов, свидетельствующих о реальном исполнении договора, а также свидетельскими показаниями.

- индивидуальные предприниматели и ООО «Б.» осуществляли производственную деятельность в рамках единого непрерывного технологического процесса по изготовлению меховых изделий, что подтверждается следующими фактами: учет сырья, материалов и полуфабрикатов, а также количества готовой продукции велся бухгалтерами, находящимися в подчинении главного бухгалтера ООО; передача сырья и полуфабриката, сдача готовой продукции предпринимателей оформлялась внутренними учетными документами общества.

На основании всех вышеизложенных фактических обстоятельств, подтвержденных материалами дела, суд пришел к выводу о том, что ООО «Б.» в спорный период фактически являлось работодателем для работников, формально состоящих в штате предпринимателей, и осуществляющих трудовые функции, в том числе, в сыреино-красильном и скорняжно-пошивочном цехах. Судом было установлено, что производственный процесс по изготовлению меховых изделий фактически осуществлялся в помещениях и на оборудовании ООО «Б.» посредством использования труда работников, фактически состоящих в трудовых отношениях с ООО «Б.»

На основании изложенного суд установил отсутствие экономической обоснованности привлечения к поставке меховых изделий продавцов ООО «К.» и ООО «С.» при наличии в материалах дела доказательств, достоверно свидетельствующих об изготовлении меховых изделий самостоятельно ООО «Б.»

При этом суд отклонил доводы заявителя о том, что ООО «К.» и ООО «С.» в целях исполнения договора поставки с ООО «Б.», заключили договоры на оказание услуг по изготовлению головных уборов с индивидуальными предпринимателями Л., Ч. и К. (исполнителями) из давальческого сырья заказчиков (ООО «С.» и ООО «К.»), поскольку, как было установлено судом, деятельность перечисленных предпринимателей носила формальный характер, фактически же производственный процесс по изготовлению головных уборов осуществлялся ООО «Б.» на собственном оборудовании, что подтверждается материалами дела, в том числе документами о движении ТМЦ и свидетельскими показаниями работников.

Таким образом, при оценке доводов сторон об обоснованности получения заявителем налоговой выгоды, суд учел установленные в ходе рассмотрения дела обстоятельства:

- участие в предложенной заявителем схеме поставки фирм-однодневок (ООО «К.» и ООО «С.»), не обладающих необходимыми условиями для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- договоры с поставщиками имеют типовое содержание и не содержат условий о цене и количестве товара, способе доставки;

- наличие в представленных документах неполных, противоречивых и недостоверных сведений (документы подписаны неустановленными лицами; показания руководителя и главного бухгалтера ООО о ввозе товара на территорию общества противоречат показаниям работников предприятия и имеющимся документам; какие-либо доказательства транспортировки товара отсутствуют; сведения об оплате носят противоречивый и неполный характер);

- невозможность в ряде случаев реального осуществления отгрузки товара с учетом времени и места нахождения имущества, необходимых для осуществления данных операций (отгрузка товара в разных регионах страны в течение одного дня, отгрузка товара по госзаказу ранее, чем поступление данного товара от поставщика);

- самостоятельное изготовление заявителем головных уборов, отгружаемых по государственным контрактам, и связанное с этим отсутствие экономической обоснованности привлечения сторонних организаций для поставки товаров, производимых на предприятии;

- схема взаимоотношений общества и индивидуальных предпринимателей, согласованные действия которых направлены на создание формальных хозяйственных операций по оказанию возмездных услуг и возникновение мнимой самостоятельности предпринимателей.

С учетом всех приведенных обстоятельств, суд установил отсутствие реальной хозяйственной операции по приобретению меховых изделий у заявленных предприятием поставщиков, что послужило основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

б) индивидуальным предпринимателем Т. были заявлены налоговые вычеты по НДС, предъявленным ему обществом «С.» (г.Москва) в составе стоимости услуг по предоставлению персонала, материальных и технических ресурсов для выполнения строительных работ. Указанные услуги приобретались предпринимателем в целях выполнения принятых на себя обязательств по выполнению строительно-монтажных работ. Налоговым органом предпринимателю Т. было отказано в применении заявленных вычетов, что послужило основанием для обращения предпринимателя в суд.

Как следует из условий договора оказания услуг, ООО «С.» (исполнитель) обязуется предоставить ИП Т. (заказчику) персонал исполнителя либо персонал третьих лиц, с которыми исполнитель заключил соответствующие договоры. Квалификационные требования к работникам определяются заказчиком (ИП Т.), подбор и направление квалифицированных работников осуществляется исполнителем на основании заявки заказчика, в которой оговариваются квалификационные параметры и стандарты. Исполнитель несет полную ответственность за выплату предоставленным работникам заработной платы и иных выплат. Из содержания договоров следует, что исполнитель вправе устанавливать работникам заработную плату и размер иных выплат по своему усмотрению, требовать от работников исполнения условий договоров, должностных инструкций, локальных НПА, действующих у исполнителя; привлекать работников к дисциплинарной, материальной ответственности в предусмотренных случаях. Заказчик обязан оплатить оказанные исполнителем услуги в полном объеме. В силу пунктов 3.1, 3.2 договоров, предоставленные работники состоят в трудовых (либо гражданско-правовых) отношениях с исполнителем (ООО «С»), в связи с чем подчиняются правилам ВТР и всем распоряжениям исполнителя; ни один из работников не

является работником заказчика и не состоит в трудовых и (или) гражданско-правовых отношениях с заказчиком (ИП Т.).

Вместе с тем, налоговым органом и судом было установлено, что у ООО «С.» основные средства и транспорт, а также численность работников отсутствует; как следует из материалов дела и показаний предпринимателя, предусмотренных условиями договоров письменных заявок о количестве и квалификации необходимых работников заказчик (ИП Т.) исполнителю не предъявлял; в актах предоставления персонала сведения о количестве и профессиях работников с указанием персональных данных отсутствуют, указаны лишь общий объем выполненных работ и их стоимость исходя из показателей чел/час согласно данным учета, отражаемых в табелях.

С целью объективного установления обстоятельств фактического исполнения спорных договоров налоговым органом были допрошены работники, предоставленные ООО «С.» и поименованные в табелях учета рабочего времени, составляемых предпринимателем Т. при выполнении работ. Установлено, что все опрошенные работники проживают в одном из районов Кировской области (в котором проживает предприниматель). В ходе допросов работники показали, что осуществляли работы на объектах по предложению предпринимателя Т. (работу предлагал сам предприниматель), трудовые и гражданско-правовые договоры на выполнение работ не заключались, трудовые книжки не велись; заработную плату выплачивал сам ИП Т. либо его жена; об организации ООО «С.» ничего не знают, в такой организации не работали.

Как следует из показаний свидетелей, ИП Т. сам выплачивал работникам заработную плату. Вместе с тем в материалах дела отсутствуют сведения о представлении исполнителем (ООО «С.») предпринимателю денежных средств для выплаты заработной платы (оплаты работ) предоставленным работникам на основании пункта 2.1.3 договоров предоставления персонала.

Опрошенные в ходе проверки представители организаций-заказчиков строительно-монтажных работ показали, что при выполнении работ предпринимателем использовалась его техника и его рабочие, работников и технику заказчиков ИП Т. не использовал. В материалах дела также отсутствуют сведения о допуске на территорию заказчиков работников и транспортных средств, предоставляемых ООО «С.»; таким образом, с учетом имеющихся показаний, у предприятий-заказчиков также не имеется информации об участии в работах кадровых и технических ресурсов ООО «С.».

В то же время в ходе проверки налоговым органом установлено, что предпринимателем Т. в спорный период приобретались строительные материалы, автоуслуги у сторонних организаций и предпринимателей. Показания данных лиц подтверждаются представленными счетами-фактурами, актами выполненных услуг, актом сверки расчетов. Кроме того, из представленной ИФНС информации следует, что в течение спорного

периода у ИП Т. имелись собственные транспортные средства, необходимые для производства строительных и подрядных работ: в частности, грузовые автомобили КАМАЗ и МАЗ, автобус.

С учетом всей совокупности и взаимосвязи приведенных выше обстоятельств, судом установлено, что спорные услуги ООО «С.» по предоставлению предпринимателю Т. технических, материальных и кадровых ресурсов фактически не оказывались: предприниматель самостоятельно подбирал работников для производства строительно-монтажных работ, самостоятельно оплачивал их труд и обеспечивал инструментом и материалами. При этом предпринимателем не доказан факт какого-либо участия ООО «С.» (адрес местонахождения - г.Москва), в поиске и предоставлении предпринимателю по его заявкам работников, проживающих в Кировской области, т.е. фактическое исполнение ООО «С.» обязательств, составляющих предмет договоров о предоставлении персонала, отсутствует. Из представленных суду актов предоставления персонала и табелей учета рабочего времени невозможно установить количество, квалификацию и персональные данные работников, а также источник выплаты заработной платы. Иных документов, свидетельствующих о факте подбора и предоставления работников, предпринимателем не представлено.

Судом также было установлено, что материальная, транспортная, техническая база, необходимая для выполнения предусмотренных договорами обязательств, у ООО «С.» отсутствует. Представители предприятий-заказчиков не обладают информацией об участии в работах работников и техники ООО «С.»; доказательства согласования с заказчиками кандидатуры субподрядчика, использования его работников и технических средств (предоставление информации, составление пропусков) по договорам, предусматривающим личное исполнение предпринимателем Т. взятых на себя обязательств, в материалы дела не представлены. Наряду с изложенным, в спорный период предпринимателем Т. самостоятельно приобретались строительные материалы и услуги строительной техники у сторонних организаций, а также у предпринимателя имелась собственная техника.

Таким образом, предусмотренные договорами с ООО «С.» услуги по предоставлению персонала, технических и материальных ресурсов фактически не оказаны; экономическая целесообразность приобретения данных услуг (при наличии в деле доказательств самостоятельного поиска предпринимателем необходимых работников и материальных ресурсов) отсутствует. С учетом изложенного суд пришел к выводу о том, что предпринимателем в целях получения налоговой выгоды представлены документы, отражающие фактически несуществующие операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами, что является самостоятельным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной (по материалам дела № А28-2288/2010).

Аналогичные выводы сделаны судом при рассмотрении дел № А28-12243/2010, А28-9718/2010, А28-8473/2010.

4. Получение налоговой выгоды не может являться самостоятельной целью хозяйственной операции; указанное обстоятельство свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика и дает налоговому органу право на пресечение подобных действий, в том числе посредством определения налоговых обязательств исходя из действительного экономического смысла осуществляемой финансово-экономической деятельности.

Налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки предпринимателя В. были установлены факты неправомерного неперечисления предпринимателем как налоговым агентом НДФЛ с сумм, выплаченных по заключенным с другими индивидуальными предпринимателями договорам подряда. В обоснование своей позиции инспекция указывала на то, что спорные договоры подряда содержат признаки трудовых договоров, а предприниматель В. по отношению к подрядчикам выполнял обязанности работодателя.

Суд, исследовав и оценив представленные сторонами доказательства, признал обоснованным доводы налогового органа по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, между ООО «У.» (Арендодатель) и индивидуальным предпринимателем В. (Арендатор) заключены договоры аренды имущественного комплекса ООО «У.», согласно которым Арендодатель передает, а Арендатор принимает во временное владение и использование имущественный комплекс, включающий в себя: здания, сооружения, машины, оборудование и другие входящие в состав предприятия транспортные средства.

В целях организации производственной деятельности на арендованном объекте предприниматель В. (заказчик) заключил с физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, договоры подряда, согласно которым Заказчик поручает, а Подрядчики предоставляют услуги по найму рабочей силы. При этом до регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей и заключения договоров подряда указанные лица работали в ООО «У.» на соответствующих производственных должностях, уволились незадолго за заключения договоров подряда по собственному желанию.

Из документов государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей следует, что все указанные физические лица зарегистрировались в качестве индивидуальных предпринимателей в налоговом органе в один день, заявили одинаковый вид деятельности - предоставление услуг по найму рабочей силы, все выбрали в качестве системы налогообложения упрощенную систему налогообложения, объект налогообложения - «доходы».

В ходе проверки опрошенные в качестве свидетелей указанные лица пояснили, что не имели собственных производственных зданий, основных средств, движимого и недвижимого имущества, оборудования;

производственную деятельность осуществляли только с предпринимателем В. и только от него получали доходы; денежные средства, полученные от В., предприниматели тратили на собственные нужды, а не вкладывали в развитие предпринимательской деятельности; инициатором регистрации физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей был В., он же осуществлял за них исчисление и уплату единого налога, исчисляемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированных платежей, сдавал отчетность; содействовал в регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей.

Анализ положений статей 702, 703, 711 Гражданского кодекса РФ, статей 16, 57 Трудового кодекса РФ показывает, что, в отличие от трудового договора, по договору подряда оплачивается не сам труд работника, а его конечный материальный результат. Кроме того, по трудовому договору работник подчиняется правилам внутреннего трудового распорядка и обязан выполнять указания работодателя. Подрядчик же по общему правилу самостоятельно определяет способы выполнения задания заказчика (пункт 3 статьи 703 ГК).

Оценив представленные доказательства в соответствии со статьей 71 АПК РФ, суд установил, что договоры подряда, заключенные В. с физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, фактически являются трудовыми договорами, поскольку работники включены в производственную деятельность В., для работников создавалось рабочее место, они обеспечивались инвентарем и расходным материалом, работники подчинялись внутреннему трудовому распорядку, велся учет рабочего времени работников, работники выполняли в процессе труда распоряжения работодателя, по договорам выполнялась не какая-либо конкретная разовая работа, а исполнялись определенные функции, входящие в обязанности физического лица - исполнителя, при этом был важен сам процесс труда, а не оказанная услуга; работникам предоставлялись социальные гарантии и компенсации; кроме того, акты приемки-сдачи выполненных работ сторонами не составлялись.

Из анализа данных налоговых деклараций по УСНО вышеуказанных индивидуальных предпринимателей следует, что в проверяемом периоде доходы физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, сформированы только из поступлений, полученных от В.

На основании установленных фактических обстоятельств суд пришел к выводу, что В. является работодателем и источником выплат для работников, предоставляемых по договорам об оказании услуг, следовательно, начисления, производимые в пользу этих лиц, должны признаваться налоговой базой по НДФЛ.

Согласно Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой

выгоды» 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 оборота).

В связи с изложенным суд сделал вывод о том, что заключение договоров подряда заявителем осуществлено с целью уклонения от обязанностей налогового агента по НДФЛ, предусмотренных статьей 226 НК РФ, что является злоупотреблением правом со стороны налогоплательщика, направленным на получение необоснованной налоговой выгоды посредством сокрытия расчетов по выплате заработной платы работникам (по материалам дела № А28-6349/2010).

5. Создание участниками сделки искусственной схемы хозяйственных и финансовых отношений свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды.

Налоговым органом установлено неправомерное занижение налоговой базы по налогу на прибыль путем необоснованного включения налогоплательщиком – ООО «С.» в состав расходов затрат по приобретению векселей ООО «А.» у индивидуального предпринимателя З., в результате чего начислен налог на прибыль.

Как следует из материалов дела, налогоплательщиком приобретены у индивидуального предпринимателя З. простые векселя ООО «А.», не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, на сумму более 75 млн. рублей, расходы отражены ООО «С.» в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Согласно информации, полученной налоговым органом в ходе проверки, ООО «А.» зарегистрировано в г.Москве, уставный капитал составляет 10 тыс. рублей, по адресу регистрации организация не располагается, имеет признаки фирмы-«однодневки» (зарегистрирована по адресу «массовой» регистрации, среднесписочная численность составляет 1 человек). Из выписки движения денежных средств по расчетному счету следует, что 60,7% всех поступлений, перечислено на расчетный счет ООО «С.» по операциям гашения векселей. Векселедержателями до предпринимателя З. и ООО «С.» также являлись ООО «Т.» или ООО «Г.», физические лица Ф. или Л., при этом предъявителями векселей являются только ООО «С.» и предприниматель З.

Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, суд установил следующее.

- часть простых векселей, а также акты приема-передачи векселей подписаны от имени ООО «А.» (векселедателя) неустановленным лицом;

- З. зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя только на период сделок с векселями (после сделок утратила статус ИП),

при этом единственными ее контрагентами являлись налогоплательщик и ООО «А.»;

- приобретенные налогоплательщиком у предпринимателя З. векселя ООО «А.» ничем не обеспечены, выписаны на сумму более 75 млн. рублей предприятием, имеющим уставный капитал 10 тыс. рублей;

- от выпуска векселей, участвующих в схеме, до их предъявления к оплате проходит от 1 до 3 дней при наличии 4 векселедержателей (ООО «Т.» или ООО «Г.», физические лица Ф. или Л., предприниматель З., налогоплательщик) в течение спорного периода (всего 136 сделок). Указанное обстоятельство свидетельствует об устойчивой согласованности операций. При этом судом установлены случаи, когда в указанных сделках зачисление на расчетный счет налогоплательщика денежных средств от ООО «А.» произведено ранее, чем были приобретены векселя самим налогоплательщиком;

- каких-либо доводов в обоснование выбора налогоплательщиком предпринимателя З. в качестве контрагента, имея в виду, что по условиям делового оборота при осуществлении указанного выбора субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов, ООО «С.» не приведено. При этом у предпринимателя З. не имеется специального образования по работе с ценными бумагами, отсутствуют материальные и финансовые ресурсы, в том числе заемные); декларации по НДФЛ предпринимателем не представлялись;

- предприниматель З., несмотря на противоречивые показания, имеющиеся в материалах дела, всегда утверждает, что она являлась лишь посредником в сделках и имела вознаграждение за передачу векселей налогоплательщику, передачу денежных средств из кассы налогоплательщика третьим лицам; инициатором сделок был директор ООО «С.»;

- физические лица Ф. и Л. также являлись лишь посредниками в сделках передачи векселей ООО «А.» предпринимателю З. Денежные средства за векселя получали от предпринимателя З. и передавали третьим лицам

- инициаторам передачи векселей, которых не помнят. При этом передача векселей как от третьих лиц, так и в адрес предпринимателя З. никакими документами не оформлялась;

- каких-либо объективных доводов в обоснование покупки векселей именно ООО «А.» налогоплательщиком не приведено; при приобретении векселей не устанавливались обстоятельства, позволяющие реально определить ликвидность и обеспеченность векселей, не проводилась оценка их ликвидности соответствующими органами;

- сделки налогоплательщика по покупке и гашению векселей ООО «А.», согласно бухгалтерской отчетности общества, имеют нулевой результат;

- из анализа расчетного счета ООО «А.» следует, что операции по гашению векселей производились только двум лицам: налогоплательщику и предпринимателю З.;

- из анализа расчетного счета предпринимателя З. следует, что поступления денежных средств от других операций или других контрагентов не было; опрошенная налоговым органом З. указала, что все денежные средства, поступавшие на ее расчетный счет от ООО «А.» за предъявленные векселя, она передавала третьим лицам, которые сопровождали ее при посещении банка;

- из анализа расчетных счетов векселедержателей ООО «Т.», ООО «Г.», предпринимателя З. следует, что денежные средства за приобретенные векселя ООО «А.» ими не перечислялись;

- все лица, участвующие в вексельной схеме, были ранее знакомы друг с другом, что следует из показаний директора налогоплательщика, директора ООО «А.», предпринимателя З., директора ООО «Т.», данных ими в ходе налоговой проверки и подтвержденных в суде. Кроме того, директор ООО «Т.» являлся работником налогоплательщика;

- предприниматель З. денежные средства из кассы налогоплательщика за переданные векселя не получала, поскольку, как установлено экспертизой, подписи на расходно-кассовых ордерах ей не принадлежат.

Все указанные выше обстоятельства, по мнению суда, свидетельствуют о формальном выпуске векселей и согласованности действий участников сделок. Фактически сделки по купле-продаже векселей не совершались, налогоплательщиком расходы по оплате векселей не были понесены.

Доводы налогоплательщика о том, что векселя были выпущены ООО «А.» в интересах конкретного круга участников сделок, каждый из которых преследовал свою деловую цель, ссылки на посредническую деятельность предпринимателя З., суд признал несостоятельными. Передача векселей ООО «А.» в адрес ООО «Т.», ООО «Г.» в качестве оплаты за отгруженные ими товары материалами дела не подтверждается. Отсутствуют доказательства того, что указанными лицами осуществлялась деятельность по купле-продаже векселей в рамках договора комиссии и (или) агентского договора или каких-либо иных договорных отношений, основанных на положениях гражданского законодательства.

С учетом изложенного, суд пришел к выводу, что обществом для целей налогообложения налогом на прибыль учтены спорные операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Налоговым органом доказан факт отсутствия реальности хозяйственных операций по приобретению

обществом спорных векселей ООО «А.». Материалами дела не подтверждается, что общество намерено было получить (получило) экономический эффект в результате спорных операций.

Таким образом, налогоплательщиком получена налоговая выгода в связи с применением специальной (вексельной) схемы, результатом которой явилось создание правовой основы для занижения налогооблагаемой базы с использованием финансовых инструментов (по материалам дела № А28-7798/2010).