

## LT In Focus

# Развитие судебной практики по вопросам получения необоснованной налоговой ВЫГОДЫ

Вопросы применения концепции необоснованной налоговой выгоды, раскрытой еще в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53, всегда являются актуальными для налогоплательщиков, поскольку судебные споры о применении этой концепции составляют весьма значительную часть всех споров.

Стоит заметить, что в настоящий момент количество подобных дел постоянно увеличивается, при этом налоговые органы зачастую пытаются развить подходы Пленума ВАС РФ и используют новые доводы для обоснования своей позиции.

В такой ситуации налогоплательщикам стоит дополнительно проанализировать операции со своими контрагентами, а также схему ведения бизнеса на предмет возможного возникновения претензий со стороны налоговых органов с учетом текущих тенденций судебной практики, чтобы быть готовыми отстаивать свою невиновность на досудебной и судебной стадиях.

В данном выпуске мы представляем наиболее значимые дела, отражающие тенденции развития судебной практики по вопросам получения необоснованной налоговой выгоды.

[Подтверждение добросовестности поставщиков](#)

[Недобросовестность поставщиков второго и следующих уровней](#)

[Последствия недобросовестности поставщиков в случае, когда реальность операций не оспаривается](#)

[Завышение/занижение стоимости товаров, работ, услуг](#)

[Необоснованная налоговая выгода при использовании «технических компаний»](#)

[Применение схем дробления хозяйственной деятельности](#)

### Подтверждение добросовестности поставщиков

Текущая судебная практика показывает, что для подтверждения добросовестности поставщиков недостаточно таких документов, как выписка из ЕГРЮЛ, ЕГРН, свидетельство о регистрации, свидетельство о постановке на налоговый учет.

Для подтверждения проявления должной осмотрительности компаниям необходимо проводить более глубокий анализ деловой репутации контрагентов.

Например, как указал суд в рамках рассмотрения дела № [A40-13039/16](#), обстоятельствами, свидетельствующими об отсутствии должной осмотрительности, могут стать следующие признаки в совокупности:

- отсутствие личных контактов руководства компании-поставщика и компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя и представителей компании-контрагента, копий документов, удостоверяющих их личность;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также его складских/производственных/торговых площадей;
- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, рекомендаций партнеров, сайта контрагента).

Суд отметил, что неблагоприятные последствия недостаточной осмотрительности в предпринимательской деятельности ложатся на лицо, заключившее такие сделки, и не могут быть перенесены на федеральный бюджет посредством уменьшения налоговых обязательств и осуществления необоснованных выплат.

*Суды отмечают, что для подтверждения должной осмотрительности недостаточно формального пакета документов. Для минимизации налоговых рисков необходимо проводить более детальный анализ деловой репутации контрагента.*

В то же время само по себе наличие полного пакета документов, подтверждающих проявления должной осмотрительности не гарантирует отсутствие претензий налоговых органов.

Так, в деле [A40-87379/2014](#) налогоплательщик представил внушительный пакет документов (выписки из ЕГРЮЛ, ЕГРН, свидетельства о регистрации о постановке на налоговый учет, протоколы собраний учредителей, приказы о вступлении в должность генерального директора), так и дополнительные (бухгалтерские балансы, копии паспортов уполномоченных лиц, договоры аренды, письма генерального директора контрагента о реальности взаимоотношений, собственноручном подписании документов, неоднократности поставок,

продолжительного характера взаимоотношений).

Однако, принимая решение в пользу налогового органа, суд апелляционной инстанции сделал вывод, что наличие у налогоплательщика указанного комплекта документов, а также выбор в качестве поставщиков первого звена «живых» компаний свидетельствует совсем не о проявлении им должной осмотрительности, а о **создании видимости** правомерного поведения.

К данному выводу суд пришел, основываясь на иных обстоятельствах дела: недобросовестность контрагентов второго и последующих звеньев, противоречия в документах, наличие фактов, ставящих под сомнение реальную возможность проведения операций.

---

*Само по себе наличие документов, подтверждающих проявление должной осмотрительности, не является гарантией освобождения от ответственности, если налоговый орган докажет, что в реальности спорные сделки сторонами не исполнялись и были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.*

### **Недобросовестность поставщиков второго и следующих уровней**

Недобросовестность контрагентов второго и последующих уровней может послужить основанием для вывода о получении необоснованной налоговой выгоды.

Например, в деле [№ А40-6272/2016](#) спор был связан с приобретением налогоплательщиком сырья у сторонних поставщиков через аффилированную компанию (торговый дом).

В ходе камеральной проверки налоговые органы раскрыли всю цепочку движения товара и, установив наличие у контрагентов второго и последующих звеньев наличие признаков недобросовестности, пришли к выводу о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

По мнению налоговых органов, представленные налогоплательщиком документы (транспортные накладные и товарные накладные, счета-фактуры, сертификаты качества) содержали неполные или недостоверные сведения, препятствующие идентификации наименований товаров, количества, стоимости, а также ставящие под сомнение факт их существования.

Также было доказано несоблюдение процедур проверки благонадежности поставщиков со стороны налогоплательщика.

Суд согласился с доводами налоговых органов, указав на нарушения в части заполнения первичных документов, по причине которых они не могут свидетельствовать о реальности торговых операций.

---

*Наличие признаков недобросовестности поставщиков второго и следующих уровней может привести к претензиям налоговых органов.*

Примечательным также можно назвать спор по делу [№ А40-13039/2016](#) в связи с недобросовестностью поставщиков при приобретении рекламных услуг через агента.

Суды приняли решение в пользу налогового органа, сделав вывод о том, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, приняв к учету счета-фактуры и

первичные учетные документы, исходящие от третьих лиц, без должной их проверки, и, вследствие этого, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия.

### **Последствия недобросовестности поставщиков в случае, когда реальность операций не оспаривается**

Необходимо отметить, что при установлении недобросовестности поставщиков налоговые органы могут признать налоговую выгоду необоснованной в отсутствие претензий к реальности операций.

Например, в рамках дела [№ А40-179707/2015](#)

налоговая инспекция оспорила вычет НДС и включение в расходы затрат по договорам с контрагентами, признанными недобросовестными.

Суды поддержали позицию налогоплательщика, принимая во внимание следующие обстоятельства:

- факт реальности выполнения строительных работ налоговым органом не оспаривается;
- предположение налоговых органов о фактическом выполнении работ силами самого налогоплательщика не подтверждается материалами дела;
- результаты опроса сотрудников заказчика, в частности о том, что им не известен привлеченный налогоплательщиком субподрядчик, не могут свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика, поскольку заказчик не обязан и не может быть в курсе всех субподрядчиков, которые осуществляли работы на

объекте;

- налогоплательщик предпринял необходимые меры должной осмотрительности и осторожности, доступные ему в рамках прав и обязанностей, закрепленных за налогоплательщиком нормами налогового и гражданского законодательства РФ.

Однако суд кассационной инстанции отменил судебные акты нижестоящих инстанций и направил дело на новое рассмотрение, указав на необходимость оценки доказательств, представленных налоговым органом.

### *У налоговых органов могут возникнуть вопросы даже в случае осуществления реальных операций, если ими будут выявлены признаки недобросовестности поставщиков*

Также можно выделить дело [A60-50249/2015](#), в котором налоговый орган пришел к выводу о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в отношении части поставок от контрагента, признанного недобросовестным, при этом не оспаривая реальность самих поставок.

Примечательно, что вывод о недобросовестности контрагента был сделан налоговыми органами в том числе на основе результатов налоговых проверок и судебных актов по иным налогоплательщикам, в которых спорные контрагенты были признаны недобросовестными.

Суд кассационной инстанции принял решение в пользу налогоплательщика. В частности, суд сделал вывод о том, что установление судебными актами недобросовестности спорных контрагентов по взаимоотношениям с иными налогоплательщиками не может служить безусловным основанием для вывода о непроявлении должной осмотрительности и осторожности.

### **Завышение/занижение стоимости товаров, работ, услуг**

В последнее время довольно часто рассматривались дела, в которых налоговые органы пытались доказать завышение/занижение стоимости сделки с целью получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

В рамках дела № [A40-71974/2015](#) налоговые органы оспорили вычет НДС в отношении операций по приобретению зданий с земельным участком.

Налоговая инспекция установила, что налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода, выразившаяся в искусственном завышении стоимости приобретенных зданий и, как следствие, завышении вычета входного НДС, при одновременном занижении стоимости земельного участка.

Суды поддержали позицию налогового органа, аргументируя свою позицию следующим образом:

- в результате анализа документов, подтверждающих стоимость строительства зданий, было выявлено завышение стоимости отдельных материалов и работ в 2-3 раза (налоговые органы провели сравнительный анализ сметной стоимости материалов/работ по договору с генеральным подрядчиком на основании информации о ценах фактических поставщиков материалов/подрядчиков, а также информации о

ценах на материалы/работы, имеющейся в открытом доступе);

- денежные средства, направленные генеральному подрядчику, направлялись в адрес иностранной организации, которая, в свою очередь, направляла указанные средства в качестве выплат дивидендов в адрес собственника, зарегистрированного в офшорной юрисдикции (БВО);
- в результате анализа налоговой отчетности участников сделок по строительству и приобретению недвижимого имущества было установлено, что платежи по НДС участниками сделок осуществлялись в минимальных размерах, таким образом, НДС, заявленный налогоплательщиком к возмещению, фактически не исчислялся и не уплачивался в бюджет, в связи с чем источник для его возмещения не сформировался.

Таким образом, стороны уменьшили стоимость земельного участка, реализация которого НДС не облагается, на сумму, сопоставимую с той, на которую была завышена стоимость приобретения зданий и, как следствие, входной НДС.

Стоит также обратить внимание на дело № [A40-197337/2015](#), которое, в том числе, интересно тем, что в рамках его рассмотрения не поднимался вопрос обоснования цены приобретения товаров с учетом правил трансфертного ценообразования при том, что налогоплательщиком осуществлялись сделки с участием взаимозависимых лиц.

Налоговые органы оспорили часть расходов на приобретение товаров в связи с необоснованным завышением стоимости вследствие создания искусственной цепочки движения товара с участием взаимозависимых российских и иностранных юридических лиц.

Налоговые органы провели мероприятия налогового контроля (почерковедческие экспертизы; опрос представителей налогоплательщика, поставщиков; анализ цепочки движения денежных средств; запросы в налоговые органы иностранного государства; анализ IP-адресов и пр.) и выявили, что иностранные контрагенты, импортеры, поставщики, организации по цепочке движения денежных средств не обладали самостоятельностью в части выбора условий заключенных договоров, установления предмета договора, цены товара, сроков исполнения обязательств по договорам, а также не контролировали и не обладали соответствующей информацией о перемещении товара. Единственной функцией данных организаций являлось

документальное оформление на этапах движения товара и денежных средств и минимизация налоговых обязательств на всех этапах поставки товара.

Также суд не принял аргументы налогоплательщика о проявлении должной осмотрительности, подтвержденной пакетом документов в отношении поставщиков (выписки из ЕГРЮЛ, уставы, свидетельства о регистрации и постановке на налоговый учет, балансы, отчеты о прибылях и убытках, копии паспортов). В частности, суд указал, что с учетом представленных в материалы дела доказательств установлено, что налогоплательщик умышленно избрал поставщиков оборудования, ему было известно о том, что поставщики являлись техническими организациями, реальной хозяйственной деятельности не осуществляли и фактически не могли самостоятельно поставить товар.

Расчет суммы доначислений был осуществлен на основе разницы между стоимостью закупки товаров у недобросовестных поставщиков и таможенной стоимостью товаров.

---

### *Существует высокий риск налоговых доначислений в случае, если судом будет установлено искусственное завышение/занижение стоимости товаров, работ, услуг с целью получения необоснованной налоговой выгоды*

В контексте вопроса о получении необоснованной налоговой выгоды вследствие завышения/занижения цены сделки стоит также обратить особое внимание на соотношение концепции необоснованной налоговой выгоды и ограничений по проведению территориальными налоговыми органами проверки цен в сделках, предусмотренных нормами НК РФ о трансфертном ценообразовании.

Напомним, что ВС РФ пришел к выводу о том, что территориальные налоговые органы могут проверять соответствие цен в сделке рыночным только в том случае, если докажут, что манипулирование ценами привело к получению необоснованной налоговой выгоды сторонами сделки.

Более подробно об этом см. выпуск LT in Focus [от 22 июля 2016 года](#).

### **Необоснованная налоговая выгода при использовании «технических компаний»**

В последнее время мы наблюдаем повышенное внимание налоговых органов к крупным операциям налогоплательщиков с акциями и вкладами в уставный капитал, структурированных с использованием технических компаний.

Так, согласно материалам дела № [A13-5850/2014](#), налоговая инспекция начислила налог на прибыль организаций в связи с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде уклонения от уплаты налога на доходы у источника при передаче акций российской компании в пользу офшорных компаний (БВО) через технические компании, зарегистрированные на Кипре.

Налогоплательщик передал акции крупной российской металлургической компании кипрским компаниям (первое звено) в качестве вклада в уставный капитал. Впоследствии кипрские компании передали указанные акции в качестве вклада в уставный капитал и вклада в имущество двух кипрских компаний (второе звено), 50%-ми учредителями которых являлись компании, зарегистрированные на БВО.

Налоговая инспекция, применив концепцию необоснованной налоговой выгоды, установила, что действительной целью указанных операций была безвозмездная передача акций офшорным компаниям, в отношении которой налогоплательщик должен был исполнить обязанности налогового агента по удержанию налога на доходы у источника. Суммы полученных офшорными компаниями доходов были определены исходя из рыночной стоимости полученных акций с учетом долей участия (по 50% уставного капитала).

Суды поддержали позицию налогового органа, установив, что созданная налогоплательщиком схема по передаче без встречного представления акций офшорным компаниям, являющимся резидентами БВО, привела к возникновению налоговой выгоды в виде неуплаты налога на доходы у источника. При принятии решения суды приняли во внимание следующие обстоятельства:

- все компании, принимавшие участие в осуществлении сделок с акциями, являются взаимозависимыми лицами и контролируются одним физическим лицом;
- Непродолжительный временной промежуток при совершении ряда сделок по передаче акций;
- кипрские компании не осуществляли экономическую деятельность — в частности, они отразили в своем учете единственную сделку, связанную с получением и передачей акций;
- кипрские компании с момента своего создания не несли расходов на содержание офиса и выплату заработной платы сотрудникам; на дату сделки собственный капитал указанных компаний был отрицательным;
- Несопоставимость стоимости полученных налогоплательщиком акций кипрских компаний и акций металлургической компании, переданных взамен: в частности, в обмен на 100 акций одной кипрской компании номиналом 1 евро каждая налогоплательщик передал акции металлургической компании общей стоимостью почти 85 млн долларов США, в обмен на 1000 акций другой кипрской компании номиналом 1 евро каждая Общество передало акции металлургической компании общей стоимостью около 437 млн долл. США;
- сделка по передаче налогоплательщиком акций в качестве вклада в уставный капитал не имела инвестиционной цели, поскольку не была направлена на извлечение прибыли или иных экономических выгод;
- фактическими получателями доходов являются компании, зарегистрированные на БВО, поскольку они получили право на распоряжение акциями российской организации и извлечение дохода из владения ими;
- безвозмездный характер передачи акций в пользу кипрских компаний второго звена, подконтрольных компаниям, зарегистрированным на БВО (на 50%), подтверждается результатами проведенной экспертизы.

Следует отметить, что суды не приняли доводы о том, что целью передачи акций кипрским компаниям являлось повышение степени юридической защищенности владения акциями от обращения взыскания со стороны недобросовестных лиц.

Также суд не принял во внимание, что акции фактически не передавались в собственность компаний, зарегистрированных на БВО (акции находились в собственности кипрских компаний второго звена). В частности, суд указал на то, что при перераспределении активов и капитала между группой аффилированных лиц с участием компаний — нерезидентов РФ, бенефициарами преследовалась цель не столько физической передачи имущества (имущественных прав) в виде пакета акций, сколько получение налоговой выгоды от такой операции путем злоупотребления правом с возможностью избежать налогообложения при применении норм международного законодательства.

Кроме того, указывая на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, суды не уточнили, в чем конкретно такая налоговая выгода заключалась, несмотря на то что судами был установлен факт подконтрольности всех организаций (российской, кипрской и зарегистрированной на БВО) одному физическому лицу, т. е. отсутствовала смена бенефициарного собственника акций, что могло бы свидетельствовать о скрытой продаже акций и необходимости соответствующего исчисления налога на прибыль организаций с такой продажи.

### *У налоговых органов могут возникнуть вопросы в случае отсутствия признаков разумной деловой цели при осуществлении сделок приобретения/реализации долей уставного капитала при участии аффилированных компаний, имеющих признаки технических звеньев, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях*

Также можно отметить дело № [A40-229779/2015](#), в рамках которого налоговый орган оспорил цену реализации акций, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Налогоплательщик приобрел акции у российского аффилированного лица и в тот же день реализовал их аффилированной офшорной компании (БВО) по цене покупки, т.е. финансовый результат операции был равен нулю. Впоследствии офшорная компания реализовала их стороннему юридическому лицу (Великобритания) по цене, почти в два раза превышающей цену приобретения у Общества.

Суд принял решение в пользу налоговых органов, указав, что использованная налогоплательщиком цепочка операций позволила осуществить передачу акций в адрес офшорной компании по нерыночной стоимости и перевести возникшую впоследствии спекулятивную выручку от реализации данных акций

на компанию, находящуюся в низконалоговой юрисдикции, с целью избежать налогообложение данной операции на территории РФ.

Также примечательно дело № [A40-206055/2015](#), в рамках которого налоговые органы оспорили учет убытка, сформировавшегося в связи с превышением суммы затрат налогоплательщика на приобретение долей в уставных капиталах дочерних организаций над действительной стоимостью долей, определенной при выходе из состава их участников.

В указанном деле суд поддержал позицию налоговых органов, указав, что операции налогоплательщика по формированию уставного капитала носили фиктивный характер и были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

## Применение схем дробления хозяйственной деятельности

Дробление бизнеса является довольно распространенным способом налоговой оптимизации, однако его применение может вызвать претензии со стороны налоговых органов.

Согласно материалам дела № [A12-24270/2014](#) налоговая инспекция установила, что налогоплательщиком была создана схема уклонения от налогообложения путем формального заключения с ИП, применяющим ЕНВД, взаимных договоров поручения, по условиям которых налогоплательщик

и предприниматель от имени друг друга могли совершать сделки купли-продажи с покупателями товаров, что позволяло распределять между собой полученную выручку в целях минимизации налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды.

---

### *Сделки с взаимозависимыми лицами, применяющими специальные режимы налогообложения, могут рассматриваться налоговыми органами в качестве дробления бизнеса с целью уклонения от уплаты налогов*

Суды в конечном итоге поддержали позицию налогового органа, принимая во внимание следующие обстоятельства:

- торговые площади, арендованные ИП у налогоплательщика для осуществления своей хозяйственной деятельности, фактически не представляли собой самостоятельные торговые
- точки с автономной системой торговли, отдельной кассовой линией, не были обособлены от торговых площадей, занимаемых налогоплательщиком;
- У ИП отсутствовали иные торговые точки вне магазинов налогоплательщика;
- получение денежных средств от покупателей товаров налогоплательщика и ИП осуществлялось через единые кассовые линии;
- покупателям выдавался один кассовый чек, содержащий сведения о собственнике каждого товара;
- выручка, полученная от продажи товаров налогоплательщика и ИП, учитывалась через единое программное обеспечение кассовой техники;
- производилось совместное инкассирование выручки налогоплательщика и ИП;
- у ИП и налогоплательщика трудовую деятельность осуществляли одни и те же сотрудники, некоторые сотрудники, первоначально работавшие у предпринимателя, впоследствии перешли на работу к

налогоплательщику. Также в ходе опроса отдельных сотрудников было установлено, что предприниматель и налогоплательщик воспринимались сотрудниками в качестве единого субъекта хозяйственной деятельности;

- товары приобретались налогоплательщиком и ИП у одних и тех же поставщиков, которые преследовали своей целью сотрудничество с налогоплательщиком и реализацию товаров через магазины налогоплательщика (данный факт был установлен в ходе опроса представителей поставщиков);
- доставка, разгрузка товара и его хранение осуществлялись силами налогоплательщика ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;
- налогоплательщик являлся единственным источником доходов предпринимателя и осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности, что свидетельствует о косвенной подконтрольности предпринимателя налогоплательщику.

В то же время налоговым органам не всегда удается доказать, что применение схемы дробления бизнеса было направлено исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды (например, в рамках судебных дел № [A27-16576/2015](#) и № [A27-19625/2014](#) суд поддержал позицию налогоплательщика).

---

*В целом можно сделать вывод, что суды стали все чаще занимать прогосударственную позицию в спорах, по сути прямо возлагая на добросовестного налогоплательщика ответственность за нарушения, допущенные третьими лицами.*

*Учитывая данную тенденцию, налогоплательщикам необходимо более тщательно проанализировать зоны своих налоговых рисков, особенно в случаях когда есть сомнения в добросовестности своих контрагентов, и заранее готовиться к возможным претензиям со стороны налоговых органов.*

\*\*\*\*\*

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

**Партнеры компании «Делойт» в СНГ**

## Контакты

### Юридические услуги



**Раиса Алексахина**  
Партнер  
[ralexakhina@deloitte.ru](mailto:ralexakhina@deloitte.ru)



**Алексей Сергеев**  
Старший менеджер  
[alsergeev@deloitte.ru](mailto:alsergeev@deloitte.ru)



**Павел Ковалев**  
Старший менеджер  
[pkovalev@deloitte.ru](mailto:pkovalev@deloitte.ru)



**Светлана Ключихина**  
Старший менеджер  
[sklochikhina@deloitte.ru](mailto:sklochikhina@deloitte.ru)



**Илья Якунин**  
Старший менеджер  
[iyakunin@deloitte.ru](mailto:iyakunin@deloitte.ru)

### Приложение TaxSmart



[deloitte.ru](http://deloitte.ru)

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 225,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on [Facebook](#), [LinkedIn](#), or [Twitter](#).

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte Network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.