



# ТРИНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

191015, Санкт-Петербург, Суворовский пр., 65, лит. А  
<http://13aas.arbitr.ru>

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Санкт-Петербург

10 апреля 2025 года

Дело №А56-40178/2024

Резолютивная часть постановления объявлена 25 марта 2025 года

Постановление изготовлено в полном объеме 10 апреля 2025 года

Тринадцатый арбитражный апелляционный суд  
в составе:

председательствующего Горбачева О.В.

судей Геворкян Д.С., Титова М.Г.

при ведении протокола судебного заседания: секретарем с/з Орфеновым К.А.

при участии:

от истца (заявителя): Суркова Т.А. по доверенности от 17.03.2022, Чередниченко

Т.В. по доверенности от 09.01.2024, Богданов А.Ю. по доверенности 05.02.2025

от ответчика (должника): Наумова Е.Е. по доверенности от 02.04.2024, Бостриков В.А.

по доверенности от 10.01.2025, Казандин В.А. по доверенности от 17.02.2025, Иванов  
М.А. по доверенности от 10.01.2025

от 3-го лица: Наумова Е.Е. по доверенности от 03.03.2025

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу  
(регистрационный номер 13АП-39093/2024) (заявление) ООО «Европа» на  
решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от  
31.10.2024 по делу № А56-40178/2024, принятое

по иску (заявлению) ООО «Европа»

к Межрайонной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам №6

3-е лицо: Межрегиональная Инспекция ФНС по крупнейшим налогоплательщикам  
№ 3

О признании недействительным ненормативного акта

### установил:

Общество с ограниченной ответственностью «Европа» (далее –  
налогоплательщик, общество) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-  
Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным  
решения Межрайонной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 6  
(далее – инспекция, налоговый орган) от 12.10.2023 №15-14/2 о привлечении к  
ответственности за совершение налогового правонарушения.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечена Межрегиональная инспекция ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 3.

Решением суда первой инстанции от 31.10.2024 в удовлетворении требований отказано.

В апелляционной жалобе Общество, ссылаясь на неправильное применение судом первой инстанции норм материального права и несоответствие выводов суда фактическим обстоятельствам дела, просит решение суда первой инстанции отменить и удовлетворить заявленные требования. Податель жалобы считает необоснованным вывод суда первой инстанции о создании и использовании Обществом схемы "формального дробления бизнеса", поскольку оно и спорные контрагенты осуществляли самостоятельную деятельность, Общество не несло всех затрат и расходов за всех участников; договорные отношения с ИП существовали с 2008 года, предыдущими выездными налоговыми проверками подтверждена самостоятельность спорных хозяйствующих субъектов; согласно организационной структуры у Общества отсутствуют подразделения и штатные работники, выполняющие функции, переданные по договорам ИП.

В судебном заседании представители Общества доводы жалобы поддержали, настаивали на ее удовлетворении.

Представители Инспекции и третьего лица с доводами жалобы не согласились по основаниям, изложенным в отзыве, просили решение суда первой инстанции оставить без изменения.

Законность и обоснованность решения суда первой инстанции проверены в апелляционном порядке.

Как следует из материалов дела Инспекцией в отношении Общества проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех налогов, сборов, страховых взносов за период с 01.01.2019 по 31.12.2021, по итогам которой составлен акт №15- 14/2 от 24.04.2023.

На акт проверки налогоплательщиком представлены возражения.

Инспекцией проведены дополнительные мероприятия налогового контроля по итогам которых составлено дополнение к акту проверки № 15-14/1 от 25.08.2023, на который Обществом представлены возражения.

По результатам рассмотрения материалов проверки инспекцией принято решение от 12.10.2023 № 15-14/2 (с учетом решения № 15-14/2/1 от 08.02.2024 о внесении изменений) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 13 920 762 рубля, п. 1 ст. 126.1 НК РФ в виде штрафа в сумме 1875 рублей (справки 2НДФЛ).

Указанным решением Обществу доначислены НДС в сумме 244 575 692 рубля и налог на прибыль в сумме 154 475 173 рубля, пени в общей сумме 102 119 312,28 рублей.

Основанием для доначисления налоговых обязательств явился вывод инспекции о нарушении положений ст. 23, 39, 54.1. НК РФ и умышленном занижении выручки от реализации, выразившемся в искусственном распределении выручки от осуществления деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц, применяющих специальные налоговые режимы: ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ИП Лазарева Т.Л., ООО «Логистическая компания». Кроме того, по мнению налогового органа Обществом необоснованно не включена в состав внереализационных доходов сумма процентов по договорам займа, полученных ИП Дородных А.А. в 2019 году в сумме 1 053 707 рублей.

Инспекция пришла к выводу, что имеет место примененная налогоплательщиком схема «дробления бизнеса». Выручка, полученная ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ИП Лазарева Т.Л., ООО «Логистическая компания» включена в состав налоговой базы по НДС и исчислен налог по ставке 20/120. Кроме того, в налоговую базу по налогу на прибыль кроме выручки полученной указанными контрагентами также включены внереализационные доходы ИП Дородных А.А. При исчислении налоговых обязательств учтены исчисленные и уплаченные ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ИП Лазарева Т.Л., ООО «Логистическая компания» налоги по упрощенной системе налогообложения.

Апелляционная жалоба налогоплательщика решением Межрегиональной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 3 от 12.02.2024 № 07-07/01406 оставлена без удовлетворения.

Полагая, что решение инспекции не соответствует требованиям налогового законодательства и нарушает права и законные интересы хозяйствующего субъекта, Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным ненормативного акта налогового органа.

Апелляционный суд, исследовав материалы дела, проанализировав доводы апелляционной жалобы, считает решение суда первой инстанции подлежащим отмене.

На основании положений пунктов 1 и 3 статьи 3 НК РФ противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения выступает одной из целей правового регулирования в данной сфере, реализация которой является необходимой для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения, взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием, исключения произвольного налогообложения.

В силу статьи 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Исходя из положений статьи 54.1 НК РФ, превышение допустимых пределов осуществления прав налогоплательщиков может быть связано, в частности, с искажением фактов хозяйственной деятельности, совокупности таких фактов и объектов налогообложения (пункт 1), направленностью действий налогоплательщика на неуплату налогов в качестве основной цели совершаемых им сделок и операций (подпункт 1 пункта 2), использованием формального документооборота с участием лиц, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени (подпункт 2 пункта 2).

Налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правомочиями.

Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется

налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем. В частности, признание налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 26.03.2020 N 544-О, от 04.07.2017 N 1440-О).

Таким образом, 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), полученная в связи с этим налоговая выгода может быть признана необоснованной, объем прав и обязанностей налогоплательщика должен определяться исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции или совокупности операций в их взаимосвязи, что следует из правовой позиции, выраженной в пунктах 3 и 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Аналогичные разъяснения относительно оценки налоговых последствий финансово-хозяйственных операций изложены в пункте 77 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации".

Под "дроблением бизнеса" понимается уменьшение налогоплательщиками своих налоговых обязательств путем создания искусственной ситуации, в которой видимость деятельности нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика. При такой ситуации получение необоснованной налоговой выгоды происходит в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих требованиям действующего законодательства.

Из приведенных положений законодательства и разъяснений следует, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов, подконтрольности нескольких контрагентов одному лицу не может являться основанием для консолидации их доходов и, соответственно, не свидетельствует о наличии достаточных оснований для вывода о создании схемы "дробления бизнеса", если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность и несет свою часть налогового бремени, относящегося к этой деятельности.

Установив, что имело место распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность другого (одного) хозяйствующего субъекта, были организованы формальные взаимоотношения лица, применяющего общий режим налогообложения (далее - ОСН), с зависимыми лицами, находящимися на специальном налоговом режиме, с целью вывода из-под налогообложения (перевода на специальный режим налогообложения) доходов, полученных от производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), налоговый орган вправе

консолидировать доходы и исчислить налоги соответствующему плательщику по ОСН.

В пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018 (далее - Обзор), отражено, что судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой (при уплате налогов в большем размере) не может являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, если соответствующая налоговая экономия получена в связи с осуществлением реальной хозяйственной деятельности.

Вместе с тем налоговый орган не лишен права приводить доказательства, указывающие на направленность действий налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц в обход установленных главой 26.2 Налогового кодекса ограничений в применении упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства.

На налоговом органе в этом случае лежит бремя доказывания того, что имело место деление по существу единого хозяйствующего субъекта, чья деятельность в силу значительности своего объема фактически не отвечает (перестала отвечать) ограничениям, установленным пунктом 3 статьи 346.12, пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, связанным, в частности, с размером полученного дохода, численностью работников, стоимостью основных средств.

При оценке обоснованности налоговой выгоды судом могут учитываться такие обстоятельства, как: особенности корпоративной структуры (история создания взаимозависимых лиц, причины их реорганизации и др.), практика принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, использование общих трудовых и производственных ресурсов, особенности гражданско-правовых отношений внутри группы.

Существенными обстоятельствами при рассмотрении спора о применении схемы "дробление бизнеса", помимо отношений взаимозависимости, является выявление факта искусственного разделения единого производственного (иного хозяйственного, управленческого) процесса, фактически осуществляемого налогоплательщиком, на отдельные части с их формальным отнесением на взаимозависимых лиц, которые лишены экономической самостоятельности и собственной деятельности фактически не осуществляют, реквизиты которых используются в целях вывода части выручки и получения налоговой выгоды при налогообложении группы лиц в целом.

Как следует из материалов дела Общество с ограниченной ответственностью «Европа» ИНН 4632084732 зарегистрировано в качестве юридического лица 11.10.2007 в г. Курск.

Основным видом деятельности налогоплательщика является – Торговля розничная в специализированных магазинах (47.1).

Среднесписочная численность в 2019 году составляла 5 215 человек, в 2020 – 2 136 человек, в 2021 – 2 044 человек.

Общество осуществляет розничную торговлю как через предприятия торговли (магазины, супермаркеты, гипермаркеты) торговой сети с названием «ЕВРОПА», так и посредством доставки товаров при их заказе на интернет сайтах Торговой сети «ЕВРОПА».

Торговая сеть «ЕВРОПА» включает в себя 47 торговых предприятий (магазинов) расположенных в городах Курск (21 торговых предприятий), Белгород (2 торговых предприятия), Брянск (3 торговых предприятия), Воронеж (3 торговых предприятия), Губкин (1 торговое предприятие), Железногорск (1 торговое предприятие), Курчатова (1 торговое предприятие), Липецк (3 торговых предприятия), Орел (4 торговых предприятия), Рязань (2 торговых предприятия), Старый Оскол (2 торговых предприятия), Тамбов (4 торговых предприятия).

Таким образом, основным местом осуществления деятельности является город Курск.

Учредителями налогоплательщика являются ООО Группа компаний «ПРОмресурс» (51%), Полторацкая О.А. (32,66%), Полторацкая О.Н. (16,33%).

ООО Группа компаний «ПРОмресурс» ИНН 4629028093, зарегистрировано в качестве юридического лица 07.10.2002, уставной капитал 16 792 600 000 рублей, основной вид деятельности – 68.20 Аренда и управление собственным или арендованным имуществом, учредители Полторацкая О.А., Полторацкий Н.В.

Налогоплательщик является правообладателем 21 товарных знаков, имеет лицензии на розничную продажу алкогольной продукции, является поставщиком по госконтрактам, заключаемых в соответствии с положениями Закона № 44-ФЗ (заказчики ОБУЗ «Курская городская клиническая больница № 4», ФКУ СИЗО-2 УФСИН по Белгородской области, БМУ «Курская областная клиническая больница»).

Общество ежегодно проводит и публикует результаты обязательного аудита.

За 2019 год Общество получена выручка в размере 22 674 341 000 рублей, уплачен в бюджет налог на прибыль в сумме 365 871 000 рублей, за 2020 год выручка составила 23 834 886 000 рублей, уплачен налог на прибыль в сумме 563 978 000 рублей, за 2021 год получена выручка в сумме 24 587 938 000 рублей, уплачен налог на прибыль в сумме 530 326 000 рублей.

Согласно схемы организационной структуры Общества в 2019 -2021 годах (головное предприятие) для осуществления деятельности созданы следующие подразделения:

Финансово-экономическая служба и отдел сводного учета (экономисты, специалист по финансовому контролю – штат 4,5 человек);

Служба экономической безопасности (штат 6-9 человек);

Отдел оборудования (инженерный состав – штат 2,3 человека);

Служба управления персоналом (региональные менеджеры по персоналу, по обучению и развитию персонала – штат 6 человек);

Департамент развития интернет-продаж и работы с клиентами (маркетологи, операторы колл-центра, менеджеры интернет-продаж, контент-менеджер – штат 16, 18 человек);

Контрольно-ревизионный отдел (ревизоры, контролеры – штат 25,37 человек);

Бухгалтерия (штат 9-11 человек);

Отдел бухгалтерии по расчетам (штат 16 человек);

Договорной отдел (начальник отдела, специалист по сопровождению договоров – штат 2 человека);

Отдел информационных технологий (программисты, системотехники, администратор БД, специалист по учету ИТ оборудования, кладовщик – штат 36, 44 человека);

Отдел оптовых продаж (директор по продажам, региональный руководитель, менеджеры, руководитель отдела – штат 8,10 человек);

Отдел охраны труда и техники безопасности (штат 3, 4 человека);

Отдел АХО и служба эксплуатации (администратор гостиницы, кладовщик, грузчики, энергетик, офис-менеджер – штат 6 человек);

Отдел рекламы (начальник отдела, заместитель начальника, редактор звуковых программ, приар менеджеры, дизайнеры – штат 8,9 человек);

Департамент маркетинга, управления ассортиментом и внешнеэкономической деятельности (руководитель департамента, специалист, менеджеры по ВЭД, маркетологи, дизайнеры упаковки, менеджер по логистике, Менеджер – экономист, Бизнес-аналитик – штат 12, 13 человек);

Технологический отдел (департамент собственного производства «кулинария»)(главный технолог собственного производства, региональный зав СП, экономист по СП, технологи, специалисты по производству, учету и контролю СП – штат 5,7 человек).

При этом, к функциям договорного отдела отнесено – ведение документооборота, обеспечение согласования и хранения договоров; к функциям отдела рекламы – разработка, проведение собственных рекламных компаний, акций, обеспечение подразделений собственной рекламной продукцией; департамента (отдела) маркетинга – общее управление ассортиментом, развитие и продвижение собственной торговой марки «Европа» (СТМ), организация работы с поставщиками импортных товаров.

В целях оптимизации организации деятельности Обществом выполнение отдельных функций передано сторонним исполнителям на основании заключенных договоров на оказание услуг:

Обслуживание оборудования (обслуживание и ремонт холодильного и технологического оборудования) – заключены договоры с ООО «Ленд-Сервис», ООО Интелтех», ИП Стародубцева Т.Д.; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 19 658 000 рублей, за 2020год в сумме 18 208 000 рублей, за 2021 год в сумме 19 082 000 рублей;

Клининг – заключены договоры с ООО «Быстрее Выше Сильнее», ООО «Евроборка плюс», ООО Клинспейс», ООО «Линдэйли», ИП Хмелевская Л.А.; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 32 041 000 рублей, за 2020 год в сумме 35 339 000 рублей, за 2021 год в сумме 39 579 000 рублей;

Привлечение вспомогательного персонала (погрузо-разгрузочные услуги, выкладка товаров в торговых залах, обслуживание покупателей в кассовых зонах) – заключены договоры с ООО «Вест», ООО «Винстафф»; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 894 000 рублей, за 2020 год в сумме 917 000 рублей, за 2021 год в сумме 666 000 рублей;

Ведение учета кадров и расчет заработной платы - заключены договоры с ООО «Европа СК»; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 12 010 000 рублей, за 2020 год в сумме 11 607 000 рублей, за 2021 год в сумме 11 145 000 рублей;

Услуги охраны – заключены договоры с ООО ЧОП «Белый медведь», ОООЧОП «Центр безопасности», ОООЧОП ЦПО «Альца»; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 1 623 000 рублей, за 2020 год в сумме 1 401 000 рублей, за 2021 год в сумме 2 205 000 рублей;

Услуги легкового транспорта (услуги перевозки пассажиров) – заключены договоры с ИП Гришенько К.В., ИП Сенотов А.В., ООО ГК «Промресурс»; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 5 904 000 рублей, за 2020 год в сумме 7 606 000 рублей, за 2021 год в сумме 10 284 000 рублей;

Услуги дезинфекции – заключены договоры с ИП Дюкарев Д.В.; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 7 982 000 рублей, за 2020 год в сумме 8 411 000 рублей, за 2021 год в сумме 8 596 000 рублей;

Организационно-логистические услуги (поиск поставщиков товаров, переговоры с поставщиками об условиях поставки, проведение проверки поставщиков) – заключены договоры с ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ИП Лазарева Т.Л., ООО «Логистическая компания»; учтены расходы без НДС за 2019 год в сумме 5 545 000 рублей, за 2020 год в сумме 5 841 000 рублей, за 2021 год в сумме 5 892 000 рублей.

Общая сумма расходов, произведенная Обществом в счет оплаты услуг сторонних организаций составила за 2019 год – 77 764 000 рублей, за 2020 год – 80 919 000 рублей, за 2021 год – 88 620 000 рублей.

По итогам контрольных мероприятий Инспекцией был сделан вывод, что фактически ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478, применяющие специальные налоговые режимы (УСН), а также ИП Дородных А.А.ИНН 461105872360 в части распределения внереализационных доходов в виде сумм процентов по договорам займов с которой хозяйственные отношения в проверяемом периоде (2019 – 2021 год) отсутствовали, осуществляли финансово-хозяйственную деятельность под контролем Общества.

Инспекцией установлено, что в проверяемом периоде у налогоплательщика (Заказчик) и ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 (Исполнители) действовали договоры оказания организационно-логистических услуг, согласно которым на Исполнителей были возложены обязательства по изучению рынка указанных заказчиком товаров, поиску поставщиков товаров, проведению переговоров с поставщиками об условиях поставок продукции (пункт 1.1.1. договоров).

Пунктом 1.1.2. договоров определено, что в рамках заключенных договоров поставки Общества с поставщиками, согласно приложений № 1 к договорам, Исполнитель по каждому торговому объекту Заказчика:

Организует взаимодействие с поставщиками; определяет ассортимент товаров; осуществляет и оптимизирует график заказов и график приходов товаров; определяет необходимый объем поставок; производит контроль выполнения заказов поставщиками; анализирует качество выполнения поставщиками заявок; планирует объем запасов, необходимый для непрерывного процесса торговли; оптимизирует величину товарного запаса; организует и контролирует формирование первичного товарного запаса на новые объекты; организует работу по возврату товара поставщикам; организует работу по поиску покупателей и реализации им товара; контролирует правильность оформления документов, которые влияют на своевременную оплату; своевременно информирует поставщика о неверно оформленных документах; предоставляет консолидируемую информацию для оплаты поставщикам; производит контроль отсрочки платежей поставщикам; организует сверку взаиморасчетов с поставщиками и покупателями. Перечень торговых объектов определен в Приложениях № 2 к договорам.

К каждому из договоров со спорными контрагентами согласованы Приложения № 1 с перечнем договоров поставки с поставщиками (25 – 30 поставщиков) и Приложения № 2 с перечнем торговых точек (магазинов) налогоплательщика.

За оказанные услуги в проверяемом периоде Обществом произведена оплата оказанных услуг:

ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179 - 9 961 000 рублей;

ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029 – 3 488 000 рублей;

ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900 – 233 000 рублей (2021 год);

ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 – 3 596 000 рублей.

Кроме того, между ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 (Заказчики) и налогоплательщиком (Исполнитель) действовали договоры на оказание возмездных услуг, согласно которым ООО «Европа» принимает на себя обязательства по доступу представителей заказчиков на территорию торговых точек ТС Европа, с целью обеспечения развития и расширения функционирования супермаркетов предприятия налогоплательщика.

Во исполнение договоров оказания организационно-логистических услуг с налогоплательщиком, ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 заключались договоры оказания услуг с поставщиками товаров в ТС Европа (поставляющих товары как напрямую, так и через дистрибьюторов), в рамках которых спорными контрагентами оказывались поставщикам товаров следующие услуги: проведение акций; услуги по размещению рекламного оборудования и рекламных конструкций в магазинах с одноименным названием «Европа»; услуги по распространению информации о товарах, направленные на поддержание интереса потребителей к данным товарам, путём размещения на информационных носителях; услуги по контролю за полнотой выкладки товаров в магазинах с одноименным названием «Европа»; услуги по оптимизации эффективного товарного запаса в магазинах с одноименным названием «Европа».

По мнению налогового органа действительной целью совершения сделок с ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 являлось умышленное занижение ООО «Европа» налоговых обязательств путём искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц, применяющих специальные налоговые режимы (УСН).

Налоговый орган сделал вывод о том, что выручка, полученная ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 от поставщиков товаров в торговую сеть Европа, на основании заключенных с поставщиками договоров, является выручкой налогоплательщика, который самостоятельно оказывает услуги поставщикам.

В обоснование выводов налоговый орган ссылается на следующие обстоятельства:

участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности; установлено совпадение IP-адресов: 176.192.45.154, 77.241.18.70 и 80.240.249.153 спорных контрагентов и ООО «Европа», в рамках представления налоговой, бухгалтерской отчётности и входа в систему Банк-клиент;

ведение бухгалтерского и кадрового учёта спорных контрагентов производится взаимозависимым по отношению к ООО «Европа» организацией ООО «Сервисная компания «Европа» ИНН 4632064430 (далее -ООО «СК «ЕВРОПА»).

- сотрудники спорных контрагентов в ходе допросов сообщили, что трудоустраивались в ООО «Европа», однако фактически были трудоустроены или впоследствии переведены (не по собственной инициативе) к спорным контрагентам;

- установлен факт массового «перекрёстного» совместительства работников у спорных контрагентов, которые в разные периоды являлись сотрудниками группы компаний;

работники спорных контрагентов фактически являлись сотрудниками отдела логистики (закупки) ООО «Европа», в ходе допросов указывают, что директор ООО «Европа» Шевелев П.В. являлся их непосредственным начальником;

согласно показаниям свидетелей сотрудников спорных контрагентов, индивидуальные предприниматели: Канунникова Е.П., Емельянова Е.Н., Лазарева Т.Л. являлись сотрудниками (категорийными менеджерами) отдела логистики (закупки) ООО «Европа»;

установлен факт наличия в должностных обязанностях сотрудников ООО «Европа» идентичных обязанностей, оказываемых спорными контрагентами по договорам;

спорные контрагенты фактически размещаются на единой территории вместе с ООО «Европа», на основании договора аренды с взаимозависимым лицом ООО «ГК «ПРОМПРЕСУРС» в торговом комплексе ООО «Европа» по адресу: г. Курск, пр-кт Дружбы, д.9А, 4 этаж;

инициатором заключения договоров между поставщиками товаров в ТС «Европа» и спорными контрагентами выступало ООО «Европа», оформление договоров оказания услуг через спорных контрагентов являлось ключевым условием для сотрудничества с ООО «Европа»;

- установлена координация деятельности должностными лицами ООО «Европа» и сотрудниками контрагентов в рамках взаимодействия с поставщиками товаров, без чёткого разделения должностных обязанностей;

- во взаимоотношениях с третьими лицами участники схемы в качестве контактных используют единые телефонные номера и единый именной домен в документах (t.lazareva@ptpgroup.ru, e.emeliyanova@ptpgroup.ru), принадлежащий взаимозависимому лицу ООО «ГК «ПРОМПРЕСУРС» ИНН 4629028093 ptpgroup.ru. Сотрудники одного спорного контрагента выступают в качестве доверенных лиц других участников схемы;

- на сайте ТС «Европа» (europa-ts.ru) размещена информация об условиях отбора контрагентов для заключения договоров поставки, при этом контактными лицами указаны сотрудники администрации магазинов ТС «Европа» и категорийные менеджеры ООО «Европа», также размещена адресованная партнёрам информация о размещении рекламы в сети магазинов «Европа»;

- у спорных контрагентов отсутствуют собственные сайты с размещением информации об оказываемых услугах;

услуги спорными контрагентами оказывались Заказчикам только в отношении товаров, представленных в торговой сети «Европа» - ООО «Европа» (поставленных в торговую сеть как напрямую производителями, так и через дистрибьюторы), аналогичная хозяйственная деятельность по оказанию рекламных услуг в иных торговых сетях спорными контрагентами не ведётся;

установлено наличие действующих в проверяемый период прямых договоров ООО «Европа» с производителями товаров (дистрибьютерами) с аналогичным

предметом договоров (оказание маркетинговых, рекламных, логистических услуг), при этом в рамках данных договоров в качестве контактных лиц ООО «Европа» выступают сотрудники спорных контрагентов;

- отсутствие у спорных контрагентов расходной части, свидетельствующей о выполнении обязательств в рамках заключённых договоров, в том числе несение расходов на оплату проезда для направления сотрудников в командировки, на оплату мест проживания сотрудников в командировках, на производство рекламной продукции, на аренду рекламного оборудования. В то же время у ООО «Европа» в расходной части налога на прибыль установлены расходы на изготовление листовок и прочей рекламной продукции, данные затраты приняты к бухгалтерскому и налоговому учёту налогоплательщика;

- установлено отсутствие у спорных контрагентов собственных и привлечённых трудовых ресурсов для оказания объёма услуг, соответствующего договорам оказания услуг с производителями (дистрибьютерами) товаров;

- установлены факты перечисления спорными контрагентами денежных средств в период 2019-2021 года на счета ООО ГК «ПРОМРЕСУРС» (взаимозависимое лицо) преимущественно в виде займов;

- установлены факты обналичивания денежных средств спорными контрагентами, сумма обналиченных средств в проверяемом периоде составила более одного миллиарда рублей, при этом денежные средства после их обналичивания с расчётных счетов спорных контрагентов не поступают на личные счета физических лиц. Сами индивидуальные предприниматели пользуются кредитными продуктами банков (потребительскими кредитами, кредитными картами) с повышенной ставкой, для приобретения товаров для личных нужд.

Оценив установленные в рамках проверки обстоятельства и представленные в материалы дела доказательства апелляционный суд установил следующее.

Емельянова Е.Н., Канунникова Е.П., Лазарева Т.Л., директор и учредитель ООО «Логистическая компания», Дородных А.А. в проверяемом периоде не состояли в трудовых отношениях, а также в родственных или близких отношениях как с налогоплательщиком, так и с его учредителями и генеральным директором, что исключает факт взаимозависимости по указанным критериям.

ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179 (г. Курск) зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя 28.05.1995, прекращение деятельности в качестве предпринимателя 01.01.2005;

Зарегистрирована в качестве предпринимателя 23.05.2013, основной вид деятельности: исследование конъюнктуры рынка и изучение общественного мнения, дополнительные виды деятельности: торговля оптовая непродовольственными товарами, деятельность по предоставлению прочих финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, деятельность в области бухгалтерского учета, по проведению финансового аудита, налоговому консультированию, консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления, деятельность рекламных агентов, аренда и лизинг прочих видов транспорта, оборудования и материальных средств.

Применяет специальный налоговый режим в виде исчисления и уплаты налога по упрощенной системе налогообложения с налоговой базой: доходы.

01.08.2016 включена в реестр субъектов малого предпринимательства. Состоит на учете в отделении Пенсионного фонда, Фонде социального страхования в качестве страхователя с 24.05.2013.

Численность в 2019 года составляла 19 человек, в 2020 году – 20 человек, в 2021 году - 22 человека.

Емельянова Е.Н. до 25.08.2017 являлась генеральным директором Общества с ограниченной ответственностью «Логистическая компания».

Договор с Обществом на оказание организационно-логистических услуг № 6 заключен 01.01.2016.

ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029 (г. Курск) зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя 21.11.2008, основной вид деятельности: исследование конъюнктуры рынка и изучение общественного мнения, дополнительные виды деятельности: торговля оптовая неспециализированная, деятельность по предоставлению прочих финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, деятельность в области бухгалтерского учета, по проведению финансового аудита, налоговому консультированию, консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления, деятельность по упаковыванию товара.

Применяет специальный налоговый режим в виде исчисления и уплаты налога по упрощенной системе налогообложения с налоговой базой: доходы.

Состоит на учете в отделении Пенсионного фонда, Фонде социального страхования в качестве страхователя с 21.11.2008 и 16.08.2010.

Численность в 2019 году составляла 9 человек, в 2020 году – 8 человек, в 2021 году – 11 человек.

Договор с Обществом на оказание организационно-логистических услуг № 3 заключен 01.01.2016.

ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900 (г. Курск) зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя 06.07.2005, основной вид деятельности в 2019 – 2021 годах: Деятельность ресторанов и кафе с полным ресторанным обслуживанием, кафетериев, ресторанов быстрого питания и самообслуживания, дополнительные виды деятельности: исследование конъюнктуры рынка и изучение общественного мнения, торговля оптовая неспециализированная, деятельность ресторанов и услуги по доставке продуктов, деятельность по предоставлению прочих финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, деятельность в области бухгалтерского учета, деятельность рекламных агентов, консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления.

Применяет специальный налоговый режим в виде исчисления и уплаты налога по упрощенной системе налогообложения с налоговой базой: доходы.

01.08.2016 включена в реестр субъектов малого предпринимательства. Состоит на учете в отделении Пенсионного фонда, Фонде социального страхования в качестве страхователя с 12.07.2005 и 10.08.2005.

31.07.2012 заключен и исполнен государственный контракт с ФГБОУ ВО "КГУ", КГУ, ФГБОУ ВО "Курский Государственный Университет" с предметом исполнения - организация и проведение праздников.

Правоотношения между ИП Лазаревой и Обществом основаны на договоре об организации логистических услуг № 300/1 от 01.06.2021 и оказывались только во второй половине 2021 года. В указанный период численность составляла 1,2 человека.

ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 (г. Курск) зарегистрировано в качестве юридического лица 09.09.2002, действующая компания. Учредитель с 09.06.2012 Тараканов Сергей Иннокентьевич, генеральный директор с 25.08.2017 – Храпова Татьяна Игоревна.

Основной вид деятельности: исследование конъюнктуры рынка и изучение общественного мнения, дополнительные виды деятельности: деятельность ресторанов и услуги по доставке продуктов, оптовая неспециализированная, деятельность по предоставлению прочих финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления, деятельность рекламных агентов, деятельность по предоставлению прочих вспомогательных услуг для бизнеса, не включенная в другие группировки, операции с недвижимым имуществом и т.д.

Применяет специальный налоговый режим в виде исчисления и уплате налога по упрощенной системе налогообложения с налоговой базой: доходы.

Выручка за 2019 год составила 130 118 000 рублей, за 2020 год составила 114 705 000 рублей, за 2021 год составила 80 539 000 рублей.

Финансовая отчетность сдается ежегодно.

Численность сотрудников в 2019 году составляла 19 человек, в 2020 году - 17 человек, в 2021 году – 22 человека.

Состоит на учете в отделении Пенсионного фонда, Фонде социального страхования в качестве страхователя.

Договор на оказание организационно-логистических услуг № 8 заключен 01.01.2016.

Таким образом, ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 действительно осуществляют аналогичный вид экономической деятельности - исследование конъюнктуры рынка и изучение общественного мнения.

Вместе с тем, поскольку налогоплательщиком в связи с оптимизацией организационной структуры, отдельные функции переданы сторонним исполнителям на основании заключенных договоров на оказание услуг (Обслуживание оборудования, Клининг, вспомогательный персонал, учет кадров и расчет заработной платы, охрана, легковой транспорт, дезинфекция, поиск поставщиков товаров, переговоры с поставщиками об условиях поставки, проведение проверки поставщиков), привлечение исполнителей для выполнения отдельных функций с соответствующим основным видом деятельности является экономически обоснованным.

Спорные контрагенты привлечены Обществом для выполнения функций «отдела поставки», в связи с чем, аналогичные вид деятельности привлеченных контрагентов соответствует обычаям делового оборота и экономической целесообразности. При этом, при условии, если вид деятельности контрагента, привлеченного для выполнения функций организации работы с поставщиками, предусматривал был, например, Строительство жилых и нежилых зданий, следовало бы, что контрагент не обладает необходимыми знаниями, опытом и навыками для нормальной организации выполнения услуг. Следует также отметить, что спорные контрагенты не привлекались Обществом для выполнения охранных услуг или обслуживания оборудования, что явно не соответствовало бы их опыту и навыкам.

При этом, апелляционный суд обращает внимание, что выводы налогового органа об аналогичности видов деятельности рассматриваемых контрагентов и с ООО «Европа» являются необоснованными.

Как было указано, Основным видом деятельности налогоплательщика является – Торговля розничная в специализированных магазинах (47.1). Общество является

собственником торговой сети ЕВРОПА, состоящего из 47 торговых предприятий (магазинов) и головное подразделение.

Доказательств осуществления ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ИП Лазарева Т.Л., ООО «Логистическая компания» розничной торговли и наличия у данных хозяйствующих субъектов как розничной торговой сети, так и отдельных торговых точек материалами дела не подтверждено.

Ссылки налогового органа на то, что Обществом заявлены 19 дополнительных видов деятельности, в том числе: «Исследование конъюнктуры рынка» (код по ОКВЭД - 73.20.1) и «Деятельность ресторанов и услуги по доставке продуктов питания» (код по ОКВЭД-56.10), не свидетельствует, что фактически осуществляемые виды деятельности Общества «Европа» и спорных контрагентов являются аналогичными.

Материалами проверки установлено, что фактически контрагенты располагались по мету нахождения административного аппарата налогоплательщика (головного подразделения), а именно по адресу: г. Курск, проспект Дружбы, 9А:

ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179 – договор аренды с ООО ГК «Промресурс» № 889 от 01.11.2018, договор аренды № 901 от 01.12.2019, договор аренды № 663 от 01.11.2020, арендованная площадь 122,5 кв.м.;

ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029 - договор аренды с ООО ГК «Промресурс» № 890 от 01.11.2018, договор аренды № 901/1 от 01.12.2019, договор аренды № 662 от 01.11.2020, арендованная площадь 60 кв.м.;

ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900 - договор аренды с ООО ГК «Промресурс» № 593 от 01.09.2019, арендованная площадь 15 кв.м.;

ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 - договор аренды с ООО ГК «Промресурс» от 01.11.2018, договор аренды № 901/4 от 01.12.2019, договор аренды от 01.11.2020, договор аренды от 01.10.2021, арендованная площадь 45 кв.м.

Факт несения расходов указанными субъектами по уплате арендной платы подтвержден материалами проверки и налоговым органом не оспаривается. В ходе проверки не получены доказательства, что размер арендной платы, определенный арендодателем ООО ГК «Промресурс» не соответствует критерию рыночности, отличается от рыночной стоимости в большую или меньшую сторону.

Нахождение указанных исполнителей по одному адресу обусловлено условиями заключенных договоров оказания организационно-логистических услуг, а именно необходимостью осуществления взаимодействия непосредственно не только с поставщиками товаров, но и с административным персоналом Общества для согласования ассортимента товаров, оптимизации графика заказов и графика приходов товаров, объема поставок, планирования объем запасов, необходимого для непрерывного процесса торговли, величины товарного запаса, организация работы по возврату товара поставщикам, правильности оформления документов, которые влияют на своевременную оплату, контроля отсрочки платежей поставщикам.

Для подключения к сети применяются динамические IP-адреса, что дает провайдеру возможность обслуживать большее количество клиентов, чем реальное количество свободных адресов, находящихся во владении провайдера.

Материалами дела подтверждено, что IP-адрес закреплен за адресом г. Курск, проспект Дружбы, 9А. Таким образом, через данный IP-адрес обеспечивается интернет-связь для всех абонентов, располагающихся по данному физическому адресу, в том числе и для налогоплательщика, и для Арендаторов.

Учитывая специфику организации бизнеса Налогоплательщика, а также фактического нахождения спорных контрагентов на основании договоров аренды по спорному адресу, апелляционный суд приходит к выводу, что совпадение их статичного IP-адрес вполне естественно.

При указанных обстоятельствах совпадение IP-адресов не свидетельствует о заведомой согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов, так же как и о взаимозависимости рассматриваемых хозяйствующих субъектов от Общества.

Ссылка на координацию деятельности контрагентов должностными лицами ООО «Европа», без чёткого разделения должностных обязанностей, противоречит как условиям заключенных договоров организационно-логистических услуг, так и должностным обязанностям штатных сотрудников. При этом, без координации деятельности непосредственно налогоплательщиком невозможно выполнение функций, переданных на исполнение сторонних организаций как в рассматриваемой области (организационно-логистических услуг) так и в отношении иных областей, поскольку налогоплательщик, являющийся владельцем торговой сети определяет порядок оказания ему услуг. Потребность в товарных запасах, сроки и объемы их восполнения поставщиками товаров, может быть определена исключительно владельцем торговой сети на основании свода потребности отдельных магазинов, поскольку как ассортимент, так и объемы потребления продуктов питания и сопутствующих товаров различны в разных торговых точках (магазинах), что зависит как от «проходимости» конкретного магазина, так и от покупательской способности потребителей в месте нахождения магазина (зависимость от района проживания потребителей «рабочий», «элитный» и т.д., других критериев, определение которых без фактической потребности только на основании планирования невозможно).

Таким образом, координация деятельности является непосредственной экономической составляющей передачи части функций без привлечения непосредственно к оказанию услуг штатного персонала.

Выводы налогового органа о том, что инициатором заключения договоров между поставщиками товаров в Торговую сеть «Европа» и спорными контрагентами выступало ООО «Европа», оформление договоров оказания услуг через спорных контрагентов являлось ключевым условием для сотрудничества с ООО «Европа», признаются апелляционным судом несостоятельными по следующим основаниям.

Анализ договоров, заключенных ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 с поставщиками товаров в торговую сеть Европа, свидетельствует, что данные договоры подлежат квалификации в качестве договора мерчандайзинга.

Мерчандайзинг - это комплекс мероприятий, направленных на увеличение объемов продаж в розничной торговле. Он развивает популярность марок путем воздействия на потребителя и заключается в проведении специальных работ по размещению и выкладке товара, созданию его эффективного запаса и оформлению мест продаж. Эти мероприятия расширяют число покупателей определенной торговой марки за счет стимулирования их желания выбрать и купить продвигаемый товар. Обычная, традиционная реклама уже не дает хорошего результата. Покупатели давно убедились, что реклама по определению не может быть объективной. Таким образом, потребители начинают с подозрением относиться к любой рекламе. Поэтому главное отличие мерчандайзинга от обычной рекламы состоит в том, что стимуляция покупки происходит незаметно для потребителя.

Воздействие в данном случае идет не на сознание, а на подсознание покупателя. Идеальный результат мерчандайзинга - покупатель приобретает тот товар, который изначально он приобретать не хотел. Для этих целей применяются следующие приемы мерчандайзинга: ассортимент товаров; величина торгового запаса; расположение товаров на полках; освещение; звуки и музыка; цветовая блокировка; и др.

Интенсивно развивающиеся крупные торговые сети объективно становятся сильнее большинства производителей. В силу сложившегося обычая делового оборота торговые сети приветствуют проведение рекламных акций внутри торговой сети самими производителями, направленных на создание обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика. В этих целях возможны показы товара на табло, расположенном в магазине, распространение листовок с рекламой товаров, объявления по радиосети внутри магазина, проведение дегустаций и т.д.

Для продвижения своей торговой марки в розничной сети, производитель/поставщик товара заключает договор с владельцем торговой сети, согласно условий которого владелец торговой сети выполнит мероприятия мерчандайзинга и дальнейшую поддержку этих мероприятий, за что производитель/поставщик товара выплачивает вознаграждение на регулярной основе.

Согласно сложившегося обычая делового оборота в рассматриваемой сфере экономической деятельности (функционирование розничной торговой сети) производитель/поставщик товаров не допускается непосредственно в торговую сеть для организации собственных мероприятий мерчандайзинга в целях продвижения своих товаров, поскольку значительное количество торговых марок товаров, представленных к реализации в розничном магазине и проведение каждой из них собственных мероприятий, не позволит эффективное осуществление заключения договоров купли-продажи, что является единственной целью розничной торговли.

В рассматриваемом случае организационная структура налогоплательщика свидетельствует о выделении функции выполнения мероприятий мерчандайзинга для производителей/поставщиков товаров из обязанностей штатной численности и передачи ее, как и иных функций, по договорам сторонним хозяйствующим субъектам.

В этом случае, Общество, обязано проинформировать производителей/поставщиков товаров о том, что соответствующий договор на оказание услуг мерчандайзинга подлежит заключению ни с владельцем торговой сети, а с контрагентами, с которыми у торговой сети заключены договоры об оказании услуг.

Таким образом, показания свидетелей опрошенных инспекцией в ходе проверки о том, что Общество не заключало прямых договоров с производителями/поставщиками товаров на оказание соответствующих услуг, а указывало на наличие «агентов» осуществляющих данные функции в розничной сети соответствует фактическим обстоятельствам дела, однако не свидетельствует о наличии подконтрольности «агентов» и не подтверждает наличие единственной цели – занижения выручки от реализации услуг.

Из представленной структуры головного подразделения Общества следует, что у налогоплательщика создан Департамент маркетинга, управления ассортиментом и внешнеэкономической деятельности, в состав которого входят руководитель департамента, специалист, менеджеры по ВЭД, маркетологи,

дизайнеры упаковки, менеджер по логистике, Менеджер – экономист, Бизнес-аналитик – штат 12, 13 человек. К основным функциям данного департамента относится общее управление ассортиментом, развитие и продвижение собственной торговой марки (поиск поставщиков, заключение договоров с поставщиками товаров, которые будут маркированы торговой маркой ЕВРОПА, разработка дизайна упаковок товаров собственной торговой марки, реклама таких товаров), а также поиск иностранных поставщиков товаров и работа с иностранными поставщиками.

В соответствии со штатным расписанием на 2019 год штатная численность персонала налогоплательщика составила 5 873,44 единицы с месячной заработной платой 141 736 903,17 рублей, включая персонал как головного отделения, так и персонал всех магазинов.

В головном подразделении Департамент маркетинга состоит из 16,70 единиц с заработной платой 519 860 рублей в месяц, в том числе (кроме руководящего состава):

- Маркетолог – 3,25 ед;
- Дизайнер упаковок – 2 ед;
- Оператор колл-центра – 2 ед;
- Менеджер по логистике – 1 ед;
- Менеджер-экономист – 1 ед,
- Бизнес-аналитик – 1 ед;
- Менеджер по внешнеэкономической деятельности – 4 ед;
- Специалист по внешнеэкономической деятельности – 0,5 ед.

В соответствии со штатным расписанием на 2020 год штатная численность персонала налогоплательщика составила 5 799,34 единицы с месячной заработной платой 147 778 040,95 рублей, включая персонал как головного отделения, так и персонал всех магазинов.

В головном подразделении Департамент маркетинга в 2020 году состоял из 13,60 единиц с заработной платой 452 784 рублей в месяц, в том числе (кроме руководящего состава):

- Маркетолог – 3 ед;
- Дизайнер упаковок – 1 ед;
- Менеджер по логистике – 0,1 ед;
- Менеджер-экономист – 1 ед,
- Бизнес-аналитик – 1 ед;
- Менеджер по внешнеэкономической деятельности – 5 ед;

В соответствии со штатным расписанием на 2021 год штатная численность персонала налогоплательщика составила 5 741,44 единицы с месячной заработной платой 150 662 669,37 рублей, включая персонал как головного отделения, так и персонал всех магазинов.

В головном подразделении Департамент маркетинга в 2021 году состоял из 11,60 единиц с заработной платой 398 234 рублей в месяц, в том числе (кроме руководящего состава):

- Маркетолог – 2 ед;
- Дизайнер упаковок – 2 ед;
- Менеджер по логистике – 0,5 ед;
- Менеджер-экономист – 1 ед,
- Бизнес-аналитик – 1 ед;
- Менеджер по внешнеэкономической деятельности – 4 ед;
- Специалист по внешнеэкономической деятельности – 0,5 ед.

Каждый магазин включает в себя должности управляющего, бухгалтеров, операторов, заведующих отделов, администраторов, продавцов, менеджеров торгового зала, продавцов кассиров, кассиров-контролеров, грузчиков, фасовщиков, уборщиков, начальников ОАК, старших смены ОАК, контролеров ОАК.

Маркетолог – должность предусматривающая осуществление анализа конкурентов, разработка маркетинговой, в том числе рекламной стратегии, оценка эффективности рекламной кампании.

Таким образом, штатная численность налогоплательщика не содержит персонала в обязанности которого входит организация и выполнение мероприятий мерчандайзинга для производителей/поставщиков товаров.

Кроме того, штатная численность так же не позволяет в полном объеме осуществлять действия по взаимодействию с поставщиками (определяет ассортимент товаров; осуществляет и оптимизирует график заказов и график приходов товаров; определяет необходимый объем поставок; производит контроль выполнения заказов поставщиками; анализирует качество выполнения поставщиками заявок; планирует объем запасов, необходимый для непрерывного процесса торговли; оптимизирует величину товарного запаса; организует и контролирует формирование первичного товарного запаса на новые объекты; организует работу по возврату товара поставщикам; организует работу по поиску покупателей и реализации им товара; контролирует правильность оформления документов, которые влияют на своевременную оплату; своевременно информирует поставщика о неверно оформленных документах; предоставляет консолидируемую информацию для оплаты поставщикам; производит контроль отсрочки платежей поставщикам; организует сверку взаиморасчетов с поставщиками и покупателями) переданные для выполнения услуг спорным контрагентом.

В материалы дела представлены ответы ИП Коробова, ООО «Арт-Логистика», ИП Сальников, ИП Архипов И.А., ИП Мачехин В.Я., ИП Антонова Т.В., ООО «Максигрупп», ООО «Сегодня-Пресс-Воронеж», ЗАО «Суджанский мясокомбинат», ООО «АЛВИС», ООО «Фирма «Стрим», ООО «Метрополия», ООО «Фаворит Групп» согласно которым, отвечая на вопрос Инспекции о причинах заключения договора оказания услуг не с фактическим владельцем сети супермаркетов ООО «Европа», дают ответ: «Договор возмездного оказания услуг заключён был с ИП Емельянова Е.Н., а не с ООО «Европа», потому что, ООО «Европа» не смогла представить данные услуги, ссылаясь на отсутствие персонала, т.к. это не является её основной задачей, основной вид деятельности ООО «Европа» -розничная торговля. В ходе поиска и по рекомендации других организаций были заключены договоры с ООО «Логистическая компания»».

Составление ответов по единому шаблону (идентичны по содержанию и оформлению), в отсутствие факта подконтрольности и взаимозависимости налогоплательщика с ИП Коробова, ООО «Арт-Логистика», ИП Сальников, ИП Архипов И.А., ИП Мачехин В.Я., ИП Антонова Т.В., ООО «Максигрупп», ООО «Сегодня-Пресс-Воронеж», ЗАО «Суджанский мясокомбинат», ООО «АЛВИС», ООО «Фирма «Стрим», ООО «Метрополия», ООО «Фаворит Групп» не освидетельствуют о недостоверности представленных сведений.

Ссылки на налогового органа на то обстоятельство, что Обществом заключены прямые договоры на оказание услуг (маркетинговых, рекламных, логистических) с АО«ТК «Мегаполис», АО «Эссен Продакш АГ», АО «ТПГ «Полис-ХХI» и другими, аналогичных договорам, заключенным между спорными контрагентами и поставщиками (дистрибьюторами) товаров в Торговую сеть, подлежат отклонению, поскольку прямые договоры на оказание услуг

заключены Обществом исключительно с крупнейшими в стране производителями (АО «Эссен Продакш АГ») либо с агентами по оптовой торговле продуктами, напитками и табачными изделиями (АО «ТК «Мегаполис», АО «ТПГ «Полис-XXI», и т.д.).

Прямые договоры с рядовыми (средними и мелкими) производителями/поставщиками товаров Обществом не заключались с момента исключения из структуры соответствующей функции, как минимум с 2012 года.

Доводы налогового органа о том, что Общество самостоятельно осуществляет проведение рекламных мероприятий, а также оказание услуг по рекламированию товаров поставщиков, противоречит фактическим обстоятельствам дела.

Материалами дела подтверждено, что в составе головного предприятия входит Отдел рекламы. Согласно штатного расписания отдел состоит из 8,10 единиц с заработной платой 201 650 рублей в месяц. В составе отдела кроме руководящего состава включены:

редактор звуковых программ – 1 ед;

приар менеджеры – 3 ед;

дизайнеры – 2 ед.

Цель владельца розничной торговой сети - это побуждение потребителя постоянно приходить именно в данный магазин (торговую сеть) и максимально эффективное использование площади торгового зала. Побуждение потребителя раз за разом возвращаться в конкретную торговую точку достигается созданием соответствующей атмосферы в ней. Для этого используют комплекс визуальных, звуковых и обонятельных воздействий на человека. Максимальное использование торговой площади предусматривает такое размещение отделов и подотделов магазина по ходу движения покупателей, которое подталкивает покупателей к совершению одной покупки за другой.

В указанных целях владелец розничной торговой сети осуществляет рекламу именно магазинов своей сети, а не конкретно товаров, реализация которых осуществляется в магазине.

Таким образом, главное отличие рекламы собственника торговой сети от мероприятий мерчандайзинга, проводимых в интересах производителей/поставщиков товаров, состоит в том, что реклама торговой сети направлена на побуждение покупателя возвращаться в конкретную торговую точку, а реклама производителя/поставщика товаров направлена на побуждение покупателя приобретать товар конкретного производителя (торговой марки).

Материалами дела подтверждено, что Обществом собственными силами (штатной численностью) проводились рекламные мероприятия. Вместе с тем, целью проведение данных мероприятий является реклама торговой сети, которая формируют информацию для неопределенного круга потребителей о преимуществах конкретного магазина и способствуют реализации товаров, а не реклама товаров поставщиков. Включение товаров поставщиков в рекламные акции (скидки на ряд товаров), а также внесение товара в рекламный буклет магазина не опровергает факта оказания услуг спорными контрагентами поставщикам товаров.

Таким образом, расходы на изготовление листовок, буклетов и иных сопутствующих рекламной деятельности, в целях рекламы торговой сети правомерно оплачены и приняты к бухгалтерскому и налоговому учёту в качестве расходов ООО «Европа» в полном объёме.

При оценке выводов налогового органа о доказанности подконтрольности и зависимости контрагентов в связи с ведением бухгалтерского и кадрового учёта ООО «Сервисная компания «Европа», сотрудники спорных контрагентов в ходе допросов сообщили, что трудоустраивались в ООО «Европа», установлен факт массового «перекрёстного» совместительства, работники спорных контрагентов фактически являлись сотрудниками отдела логистики (закупок) ООО «Европа», согласно показаниям свидетелей сотрудников спорных контрагентов, индивидуальные предприниматели: Канунникова Е.П., Емельянова Е.Н., Лазарева Т.Л. являлись сотрудниками (категорийными менеджерами) отдела логистики (закупок) ООО «Европа», установлен факт наличия в должностных обязанностях сотрудников ООО «Европа» идентичных обязанностей, оказываемых спорными контрагентами по договорам; во взаимоотношениях с третьими лицами участники схемы в качестве контактных используют единые телефонные номера и единый именной домен в документах (t.lazareva@ptpgroup.ru, e.emeliyanova@ptpgroup.ru), принадлежащий взаимозависимому лицу ООО «ГК «ПРОМПЕСУРС» ИНН 4629028093 ptpgroup.ru. Сотрудники одного спорного контрагента выступают в качестве доверенных лиц других участников схемы; у спорных контрагентов отсутствуют собственные сайты с размещением информации об оказываемых услугах, апелляционным судом установлено следующее.

В ходе проведения допросов ИП Емельянова Е.Н. сообщила, что для переписки с контрагентами используется домен ptpgroup.ru, поскольку был предложен арендодателем, ИП Канунникова Е.П. пояснила, что инициатива в подключении ИП Канунниковой Е.П. и её сотрудников к общему домену и электронной почте ООО «Европа» исходила от ООО «Европа».

Поскольку у Общества и рассматриваемых хозяйствующих субъектов основная масса контрагентов совпадает (Обществом заключены договоры поставки с поставщиками товаров, между Обществом и контрагентами заключены договоры оказания услуг в отношении поставщиков товаров, между контрагентами и поставщиками товаров заключены договоры оказания услуг маркетинга, мерчандайзинга), доступ к домену осуществлен в целях оптимизации и координации деятельности.

При этом, доказательства использования домена ptpgroup.ru ИП Лазарева Т.Л. и Общество с ограниченной ответственностью «Логистическая компания» материалы дела не содержат.

Доводы налогового органа о размещении на сайте Общества вакансий и набор сотрудников в ИП и Общество с ограниченной ответственностью «Логистическая компания» противоречат представленным в материалы дела доказательствам. На сайте Общества размещались свободные вакансии исключительно персонала налогоплательщика в конкретные торговые точки (магазины).

Тот факт, что у контрагентов отсутствовали собственные сайты не подтверждает и не опровергает выводы инспекции о «дроблении бизнеса», отсутствии факта оказания услуг.

Главная цель веб-сайта являются обеспечение присутствия бизнеса именно в Интернете, демонстрации товаров/работ/услуг, предоставление информации о компании, общение с клиентами и привлечение большего количества посетителей на сайт, продвижения бренда. Его создают с учетом особенностей бизнеса и потребностей целевой аудитории. При этом, наличие сайта может стать основным или дополнительным способом привлечения клиентов, так и может не стать. Согласно статистических данных по итогам 2019 года собственные сайты имели не

более 60% юридических лиц, не более 30% физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. При этом, более половины указанных показателей составляют Интернет-магазины.

Таким образом, принимая во внимание, что спорные контрагенты не осуществляют торговую деятельность, отсутствие веб-сайтов с рекламой оказываемых услуг, не опровергает факта осуществления реальной хозяйственной деятельности.

Материалами дела установлено, что функции по ведению учета кадров и расчет заработной платы Обществом переданы по договору с аффилированным с Обществом ООО «СК Европа», директором и учредителем которого в одном лице является Полторацкий Н.В. Адрес нахождения ООО «СК Европа» совпадает с ООО «Европа» и спорными контрагентами.

Претензий к хозяйственным отношениям между Обществом и ООО «СК Европа», в том числе в отношении «дробления бизнеса» налоговым органом в ходе проверки не предъявлено.

Ведение бухгалтерского и кадрового учёта у спорных контрагентов осуществлялось также ООО «СК Европа» на основании отдельных договоров.

При этом, в отношении Общества и рассматриваемых контрагентов кадровый учет велся отдельно. Доказательства ведения централизованного бухгалтерского, налогового, кадрового учета материалы дела не содержат.

Несение расходов по оплате услуг ООО «СК Европа» рассматриваемыми хозяйствующими субъектами подтверждено материалами дела.

В отношении выводов о перераспределении персонала между участниками группы, суд апелляционной инстанции полагает, что они недостаточно обоснованны.

Из представленных в материалы дела сведений по форме 2НДФЛ:

ИП Лазарева Т.Л. до 01.01.2018 получала доход в ООО «Европа» и ООО ГК «Промресурс».

ИП Канунникова Е.П., ИП Емельянова Е.Н., ИП Дородных А.А., директор и учредитель ООО «Логистическая компания» доходы ООО «Европа» и ООО ГК «Промресурс» не получали, в трудовых отношениях с указанными компаниями не состояли.

Из представленной в материалы дела налоговым органом сводной таблицы следует, что ИП Лазарева Т.Л., ИП Канунникова Е.П., ИП Емельянова Е.Н., ИП Дородных А.А., ООО «Логистическая компания» выплатило доходы 433 физическим лицам, из которых 30 физических лиц получали доходы от двух контрагентов:

| ФИО            | Источник выплат              | Источник выплаты    | Источник выплаты   |
|----------------|------------------------------|---------------------|--------------------|
| Якшина Н.В.    |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н. |
| Воробьева Ю.Н. | ООО «Логистическая компания» |                     | ИП Емельянова Е.Н. |
| Ишунина Н.Ф.   | ООО «Логистическая компания» | ИП Лазарева Т.Л.    |                    |
| Дорохова Е.П.  |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н. |
| Попова С.М.    | ООО «Логистическая компания» | ИП Канунникова Е.П. |                    |
| Сидорова Н.А.  |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н. |
| Анисимова Г.В. | ООО «Логистическая компания» | ИП Канунникова Е.П. |                    |
| Храпова Т.М.   | ООО «Логистическая компания» |                     | ИП Емельянова Е.Н. |
| Яковлева Е.И.  | ООО «Логистическая компания» | ИП Лазарева Т.Л.    |                    |

|  |                  |                              |                     |                   |
|--|------------------|------------------------------|---------------------|-------------------|
|  |                  | компания»                    |                     |                   |
|  | Бондар А.А.      |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Миньо М.Н.       |                              | ИП Лазарева Т.Л.    | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Хохлова О.А.     | ООО «Логистическая компания» | ИП Канунникова Е.П. | ИП Дородных       |
|  | Рябokon П.А.     |                              | ИП Дородных         | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Дорошева И.А.    |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Доброва Е.А.     |                              | ИП Дородных         | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Бунина Н.В.      |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Тимченко Т.С.    | ООО «Логистическая компания» | ИП Канунникова Е.П. |                   |
|  | Морозова Т.В.    | ООО «Логистическая компания» | ИП Лазарева Т.Л.    |                   |
|  | Николаев Л.Г.    |                              | ИП Дородных         | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Гусева И.С.      |                              | ИП Дородных         | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Посашкова А.М.   | ООО «Логистическая компания» | ИП Канунникова Е.П. |                   |
|  | Абезьярев А.Н.   |                              | ИП Лазарева Т.Л.    | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Мирошникова      | ООО «Логистическая компания» | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Агибалова А.Н.   | ООО «Логистическая компания» | ИП Канунникова Е.П. |                   |
|  | Каплина К.А.     |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Сутарина Т.В.    |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Панькина М.Ю.    | ООО «Логистическая компания» | ИП Дородных         |                   |
|  | Савенкова Н.В.   |                              | ИП Канунникова Е.П. | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Грызлова Л.А.    | ООО «Логистическая компания» |                     | ИП Емельянова Е.Н |
|  | Решетникова К.А. | ООО «Европа»                 |                     | ИП Емельянова Е.Н |

При этом, если исходить из общего числа проанализированных физических лиц в количестве 433 человека, совпадение в количестве 30 человек не свидетельствует о миграции персонала.

Вместе с их представленной таблицы не возможно сделать вывод о том, за какой именно период произведен анализ, в каких именно периодах имела место миграция или факт одновременного выплаты дохода, поскольку в сводной таблице отсутствуют соответствующие сведения.

Данные сводной таблицы не соответствует установленным самим налоговым органом обстоятельствам, а именно тому, что численность контрагентов в проверяемом периоде составляла:

ИП Лазарева Т.Л. в 2019 году – 1,2 человека, в 2020 году – 1, 2 человека, в 2021 году – 1, 2 человека;

ИП Канунникова Е.П. в 2019 году – 9 человека, в 2020 году – 8 человек, в 2021 году – 11 человек;

ИП Емельянова Е.Н. в 2019 году – 19 человек, 2020 год – 17 человек, 2021 год – 22 человека;

ИП Дородных А.А. в 2019 году – 0 человек, 2020 год – 1 человек, 2021 год – 0 человек;

ООО «Логистическая компания» в 2019 году – 19 человек, 2020 год – 17 человек, 2021 год – 22 человека.

Даже если представить, что ежегодно доход выплачивался различным физическим лицам, то общая численность работников за 2019, 2020, 2021 год

указанных контрагентов составил 151 человек. При этом, налоговым органом в сводную таблицу включены 433 человека.

Более того, в проверяемом периоде 2019 – 2021 год у Общества отсутствовали хозяйственные отношения с ИП Дородных, а договорные отношения с ИП Лазарева имели место только в период с 01.06.2021 по 31.12.2021.

Поскольку в подтверждение сводной таблицы инспекцией не представлены справки по форме 2НДФЛ, апелляционный суд признает данный свод неотносимым к периоду проверки документов, а также не подтвержденным какими-либо доказательствами.

В материалы дела представлены только справки 2НДФЛ в отношении Савенковой Н.С., Грызловой Л.А., Решетниковой К.А.

Согласно представленных справок Савенкова Н.В. (бухгалтер) в 2019, 2020, 2021 годах получала доход от ИП Канунникова Е.П. и ИП Емельянова Е.Н.;

Грызлова Л.А. в период 2019, 2020 года и 11 месяцев 2021 года получала доход у ИП Емельянова Е.Н., а в декабре 2021 года получала доход у ООО «Логистическая компания»;

Решетникова К.А. в период 2019, 2020 года и 9 месяцев 2021 года получала доход у ИП Емельянова Е.Н., а в октябре – декабре 2021 года получала доход у ООО «Европа».

Установленный по сведениям 2НДФЛ факт выполнения Савенковой Н.В. по совместительству обязанностей бухгалтера в ИП, которые применяют упрощенный режим налогообложения (объект - доходы) и ведут упрощенный бухгалтерский учет (без учета расходов и оформления соответствующих документов), а также переход в конце 2021 года 1 сотрудника в ООО «Логистическая компания» и 1 сотрудника к налогоплательщику, не подтверждает выводов инспекции о миграции персонала.

Кроме того, налогоплательщик подтвердил, что 5 работников Общества (Морозова Т.В. – специалист по гражданской обороне и гражданской безопасности – 0,1 ставки, Рыбыкина В.И. бухгалтер уволилась 30.04.2019 в связи с выходом на пенсию, Савельева О.И., Асофьева Р.А., Карачевцева С.А. бухгалтера-кассиры в торговых точках со сменным графиком работы) совмещали работу с выполнением трудовых обязанностей у ИП Лазаревой Т.Л.

Два работника налогоплательщика (Новикова Е.А. в период с 17.12.2010 по 26.08.2019 оператор-бухгалтер, с 12.05.2020 по 29.01.2023 совместитель на ставку менеджера-экономиста 0,5 на период декретного отпуска, Татаринова Е.В. в период с 24.09.2018 совместитель на ставку менеджера по логистике 0,1 ставки) являлись постоянными работниками ИП Емельяновой, совмещая вышеуказанные ставки у налогоплательщика.

Анализ установленных по делу обстоятельств не позволяет сделать вывод о перераспределении персонала.

В составе материалов налоговой проверки отсутствуют доказательства, из содержания которых можно было бы сделать выводы о выполнении работниками аналогичных трудовых функций в компаниях по месту выполнения трудовых обязанностей.

Выводы налогового органа о том, что в соответствии с должностными инструкциями услуги, оказываемые контрагентами выполняются штатными работниками налогоплательщика, а именно Менеджерами торгового зала магазинов, продавцами магазинов, специалистами по приему товара магазина, заместителями управляющего магазина признаются несостоятельными.

Как следует из представленных должностных инструкций указанных должностей в функции заместителя управляющего магазина входит в том числе

обеспечение эффективной деятельности магазина последующим показателям: соблюдение утвержденных нормативных запасов продовольственных и непродовольственных товаров, соответствие выкладки утвержденным стандартам, схемограммам, планограммам; обеспечение выполнения текущих планов продаж, обеспечение выполнения запланированных маркетинговых мероприятий, в том числе обеспечение своевременного заказа и расширенной выкладке в торговом зале акционных товаров, дегустаций; контролирует работу сотрудников торгового зала;

В функции Менеджера торгового зала магазинов входит: своевременная и в нужном объеме заказ необходимого товара у поставщиков с которыми заключен договор поставки, согласно графиков заказа утвержденным руководством, составлять акты на брак, пересортицу, принимать решение об отказе поставщику в принятии товара в случае грубых нарушений требований законодательства, подготавливать товар и документы к возврату и осуществлять фактический возврат товара поставщикам, производить расстановку и пополнение товаров на стеллажах и витринах в торговом зале согласно принятых и доведенных до продавца под роспись стандартов компании, правил товарного соседства, изучать покупательский спрос, участвовать в проведении мониторинга конкурентной среды в рамках своих обязанностей и доводить информацию до руководства магазина;

В функции специалиста по приему товара входит в том числе: оформляет и контролирует документооборот с поставщиками, требует от представителей поставщиков соблюдения действующего законодательства, проверяет товаросопроводительную документацию, осуществляет возврат товара, подготовленного старшим продавцом поставщику и формирует возвратные документы, осуществляет фактический возврат товара поставщикам, участвует в подготовке товара для выкладки в торговом зале;

В функции продавца магазинов входит в том числе: производить расстановку и пополнение товаров на стеллажах и витринах в торговом зале согласно принятых и доведенных до продавца под роспись стандартов компании, правил товарного соседства, изучать покупательский спрос, участвовать в проведении мониторинга конкурентной среды в рамках своих обязанностей и доводить информацию до руководства магазина.

При этом в соответствии с договорами, заключенными между Обществом и контрагентами, спорные субъекты оказывали следующие услуги Обществу: определяет ассортимент товаров; осуществляет и оптимизирует график заказов и график приходов товаров; определяет необходимый объем поставок; производит контроль выполнения заказов поставщиками; анализирует качество выполнения поставщиками заявок; планирует объем запасов, необходимый для непрерывного процесса торговли; оптимизирует величину товарного запаса; организует и контролирует формирование первичного товарного запаса на новые объекты; организует работу по возврату товара поставщикам; организует работу по поиску покупателей и реализации им товара; контролирует правильность оформления документов, которые влияют на своевременную оплату; своевременно информирует поставщика о неверно оформленных документах; предоставляет консолидируемую информацию для оплаты поставщикам; производит контроль отсрочки платежей поставщикам; организует сверку взаиморасчетов с поставщиками и покупателями.

В соответствии с договорами, заключенными между спорными контрагентами и поставщиками товаров, исполнители приняли на себя обязанности по оптимизации поставок товаров (прогноз объема поставок, график поставок, разработка и обеспечение выполнения графика разгрузки товаров, анализ

выполнения заказа, графиков, их корректировка), а также проведению акций в магазинах, размещение рекламного оборудования и рекламных конструкций, распространению информации о товарах, путем размещения на информационных носителях, контроль за полнотой выкладки товаров, оптимизация товарного запаса в магазинах.

Анализ условий договоров и функциональных обязанностей определенных должностными инструкциями свидетельствует об отсутствии совпадения услуг и должностных обязанностей.

Кроме того, следует отметить, что контрагентами оказывались услуги Обществу и поставщикам в целом, а в функции работников магазина входит только определение потребности в товарах в разрезе конкретного магазина.

Таким образом, информация, поступающая от каждого магазина в потребности товара подлежит анализу, своду в единый график по отношению к каждому виду товаров и каждому поставщику с учетом места расположения конкретного магазина, времени доставки и времени разгрузки, с учетом одновременной поставки товаров различных поставщиков. Составленные таким образом графики поставки подлежат контролю.

В ходе проверки инспекцией не получены доказательства прямого заказа товаров отдельными магазинами непосредственно у поставщиков товаров. Данные в ходе допросов рядовых сотрудников магазинов пояснения не подтверждены ни документооборотом, ни иными доказательствами подлежащими судебной оценке.

На основании изложенного апелляционный суд признает недоказанным ни факт наличия у штатных работников обязанностей, выполнение которых передано по договорам с контрагентами, ни фактического выполнения соответствующих функций Менеджерами торгового зала магазинов, продавцами магазинов, специалистами по приему товара магазина, заместителями управляющего магазина.

Из представленных в материалы дела должностных инструкций менеджера по логистике следует, что менеджер по логистике выполняет обязанности по организации международных и/или внутренних перевозок: разработка оптимальных логистических цепочек, координация и контроль перемещения грузов, планирование и отслеживание графиков загрузки транспорта, расчет стоимости перевозки, взаимодействие с таможенными брокерами, сертификационными центрами, ведение товарно-транспортной документации, работа с рекламациями, мониторинг рынка транспортных услуг.

Выполнение указанных услуг не является предметом заключенных с контрагентами договоров.

Анализ произведенных инспекцией допросов позволил установить следующее.

Опрошенные в ходе проверки работники/или руководители организаций поставщиков Цвирова В.А. (Акционерное общество Проект Свежий хлеб, начальник отдела продаж), Широнин В.А. (Акционерное общество Очаково, региональный менеджер), Терешина Н.И. (Общество с ограниченной ответственностью БМК, старший менеджер отдела продаж), Семеночев Д.А. (Акционерное общество Брянский хлеб № 1, заместитель генерального директора), Супрунов А.Н. (Общество с ограниченной ответственностью Дансони, начальник отдела продаж), Садоян Г.А. (Общество с ограниченной ответственностью Ани-Са, директор), Семенкина Н.А. (ОАО Брянский молочный комбинат, начальник отдела по работе с клиентами), Ясинский С.В. (Общество с ограниченной ответственностью Гесла), Потапова Ж.Б. (Общество с ограниченной ответственностью СНГ, супервайзер),

Морозова Т.А. (ИП Костюхина, бухгалтер), Епифанова А.И. (Общество с ограниченной ответственностью БК Плюс, главный бухгалтер), Бурдель С.А. (Агропромышленный холдинг АМ-АМ, директор по продуктам), ИП Гарибян Л.М., Грузская С.О. (Общество с ограниченной ответственностью МФ Поиск, менеджер) подтвердили как факт заключения договоров поставки с налогоплательщиком, так и факт заключения договоров с Обществом с ограниченной ответственностью «ЛОгистическая компания, ИП Емельяновой, ИП Канунниковой, ИП Лазаревой. Указанные лица подтвердили, что предметом заключенных договоров являлось оказание услуг по продвижению товаров в торговой сети Европа, а также подтвердили факт оказания услуг, а также проведение проверок фактов оказания услуг.

Налоговый орган, основываясь на показаниях свидетелей также указал, что спорные контрагенты осуществляли деятельность исключительно в торговой сети Европа.

Вместе с тем из протоколов допроса следует, что свидетелям задавался вопрос: Известно ли вам место выполнения услуг исполнителем по договору оказания услуг? Все опрошенные лица подтвердили, что местом оказания услуг по договорам со спорными контрагентами являлась торговая сеть Европа.

Данные обстоятельства не свидетельствуют о том, что у спорных субъектов отсутствовали иные заказчики и иные виды деятельности. При этом, в соответствии с заключенными между поставщиками товаров и контрагентами договоров, услуги по продвижению товаров оказываются в торговой сети Европа. Таким образом, показания свидетелей в указанной части соответствуют условиям договоров. При этом работники заказчиков объективно не обладают информацией об услугах, оказываемых исполнителем по иным договорам.

При этом, Цвирова В.А. указала, что договор поставки с Обществом с ограниченной ответственностью «Европа» заключен давно и она не участвовала в его заключении. Однако на вопрос о том, кто был инициатором заключения договора с предпринимателем однозначно ответила – ООО «Европа». Аналогичные ответы на вопросы налогового органа дал свидетель Ясинский С.В., который состоит в трудовых отношениях с Обществом с ограниченной ответственностью Геста только с октября 2020. При этом данный свидетель указал, что договор с Обществом Европа заключен без его участия, на большинство вопросов затруднился ответить, однако на вопрос о том кто был инициатором заключения договора с ООО «ЛОгистическая компания» дал однозначный ответ - ООО «Европа». Апелляционный суд, оценивая показания данного свидетеля считает необходимым указать, что договор оказания услуг № 27 между ООО «ЛОгистическая компания» и ООО «Геста» заключен 04.03.2020, то есть за 6 месяцев до трудоустройства Ясинского С.В. с ООО «Геста». При этом, заключение договоров на новый срок не требовало инициативы третьих лиц. С учетом указанного обстоятельства, показания данного свидетеля в отношении инициатора заключения договора оказания услуг оцениваются критически.

Свидетель Терешина Н.И. пояснила, что «Мы обращались в Общество Европа по вопросу проведения маркетинговых услуг, нам было сказано, что Общество «Европа» не предоставляет данные услуги, но было предложено воспользоваться услугами ИП КАНунниковой.

Широнин В.А. пояснил, что образец договора с ИП прислало Общество «Европа», свидетель Семенов Д.А. пояснил, что ему не известно о договоре с предпринимателем Емельяновой, свидетель Супрунов А.И. указал, что по словам дистрибьютора Общество с ограниченной ответственностью ПродТорг, требование

о заключение договора с ООО «ЛОгистическая компания» выдвинуто торговой сетью, свидетель Садоян Г.А. указал, что не помнить по чьей инициативе заключен договор с ИП Емельяновой, свидетель Семенкина Н.А. указал, что договор с ИП Канунниковой заключен по предложению Общества Европа, свидетель Потапова Ж.Б. указала, что поскольку Европа не предоставляет услуг по продвижению товаров обратились к предпринимателю, свидетель Морозова Т.А. указала, что договор с предпринимателем заключен по рекомендации Европа, свидетель Епифанцева А.И. указала, что заключение договора с предпринимателем по факту было требованием Европа, свидетель Бурдель С.А. показал, что инициативой заключения договора с предпринимателем исходила от БГМЗ, свидетель Гарибян Л.М. указал, что требование о заключении договора с предпринимателем исходило от Европа, свидетель Грузская С.О. уклонилась от ответов на вопросы.

Оценив в совокупности показания свидетелей, апелляционный суд приходит к выводу, что указанными доказательствами не подтвержден факт принуждения поставщиков товаров к заключению договоров со спорными контрагентами. Фактически показаниями свидетелей подтверждено, что Общество Европа не оказывает услуг по продвижению товаров в своей сети и указало на хозяйствующих субъектов, с которыми у торговой сети заключены договоры.

В ходе проверки также были опрошены управляющие и заместители управляющих магазинов: Алдошина Л.Н. (с декабря 2021 года магазин Европа 58), Брылева М.О. (магазин Европа 46 г. Брянск, 45 г. Орел), Карманова (магазин Европа 49, г. Рязань), Федотова Е.А. (магазин Европа № 49), измайлова М.М. (магазины Европа 29, 57), Татаренкова Г.М. (магазин Европа 49), Быряева Т.Г. (в 2021 году заместитель управляющего магазина Европа 58) которые показали, что рекламные буклеты изготавливает магазин или доставляются из головного офиса, также имеют место предоставление буклетов поставщиками товаров, буклеты расположены на кассе, ли раздаются работниками магазина, решение о проведении акции принимает головным отделением или магазином, проведение дегустаций осуществляется магазином и/или представителями поставщиков товаров, выкладка товаров осуществляется продавцами магазинов, также возможна выкладка товаров продавцом с участием представителей поставщиков, товар участвующий в акциях определяется руководителем головного отделения, ассортимент определяет головное отделение, баннеры развешиваются силами работников магазина, общение с поставщиками осуществляется при поставке некачественного товара и нарушении сроков поставки, решение об оплате поставленного товара принимается головным офисом, заказы в потребности конкретного магазина формируются в программе 1С или направляются поставщикам по электронной почте, непосредственное общение с поставщиками по вопросам поставки не осуществляется. Свидетель Брылева М.О. также пояснила, что взаимодействовала с Емельяновой и Канунниковой по вопросам взаимоотношений с поставщиками, Емельянова приезжала в магазин, Лазарева знакома в связи с взаимодействием с отделом снабжения, свидетель Карманова указала, что взаимодействовала с Емельяновой по вопросам поставок.

При этом, свидетель Федотова (заместитель Управляющего магазина Европа 49) в ходе опроса пояснила, что все действия по заказу товаров, взаимодействию с поставщиками, проведение акций, изготовление буклетов, раскладку товаров и т.д. работники магазина осуществляют самостоятельно.

Однако, Татаренкова Г.М. управляющий магазином Европа 49 показала, что рекламные акции проводились представителями поставщиков.

Таким образом, показания управляющего и заместителя управляющего магазина Европа 49 противоречат друг другу.

Алдошина Л.Н. , работавшая до декабря 2021 года в ООО «Ритейл», а с декабря 2021 года управляющей магазином пояснила, что поставщики непосредственно в магазин не обращаются, структуру головного подразделения не знает, Лазарева работает в отделе снабжения.

В ходе проверки инспекцией также проведены проверки рядовых работников магазинов торговой сети Европа, в том числе:

Чеботарева Е.В. - с марта 2021 года кассир – контролер магазина Европа 47, которая указал, что выкладку товаров производит продавец;

Прихода Е.В. – менеджер отдела магазина Европа 47, пояснила, что выкладка товаров производилась продавцами магазина, с поставщиками общение происходило в отношении состояния поставленного товара,

Амелькина П.И. – контролер ОАК магазина Европа 49 (Рязань), по состоянию на 2022 год не работает – пенсионер, которая пояснила, что представители поставщиков товаров приходили на территорию магазина со стороны служебного входа и представлением документов;

Арбузова Г.В. – менеджер магазина Европа в г. Брянске, пояснила, что в ее обязанности входит выкладка товара и работа с покупателями, выкладка производится в соответствии с планом раскладки определённым менеджером, непосредственно выкладку товара производит продавец, проведение дегустаций осуществляется работниками магазина и представителями поставщиков;

Артемьева С.О. – работник ИП Ефремова, с мая 2017 года работала продавцом в магазине Европа 29, затем была уволена в связи с сокращением штатной численности (дата увольнения отсутствует), пояснила, что баннеры развешивали работники магазина, по итогам проведения акций в головное подразделение направлялся отчет;

Беляев А.А. – пекарь, работал в пекарне Синнабан, потом был переведен пекарем в ООО Европа, в дальнейшем после увольнения из ООО Европа был принят пекарем в ИП Лазарева. Какие либо ответы в отношении вопросов инспекции о функциях продавцов, организации деятельности не дал. При этом материалами дела установлено, что ООО Европа был заключен договор с ИП Лазаревой о передаче прав по договору с правообладателем в отношении франшизы по пекарням Синнабан. Поскольку владельцем пекарни стала ИП Лазарева, соответственно пекарь был принят на работу в ИП;

Анищенков Т.Н на момент опроса безработная, в период с февраля 2018 года по март 2020 года работала в магазине Европа г. Брянск, пояснила, что выкладку товаров производит продавец, дегустации проводили представители рекламируемой организации, о плане раскладки, основаниях проведения рекламных акций ничего не известно;

Парфенов А.И. с сентября 2019 года по март 2020 года работал в магазине Европа 31 г. Белгород в качестве грузчика, продавца, пояснил, что выкладку товаров производит продавец, непосредственными руководителями являлись управляющий магазином и его заместитель, сведениями о проведении рекламных акций, дегустаций не обладает;

Пашнина Н.А. – до июня 2019 года работала в качестве менеджера торгового зала в магазине в г. Старый Оскол, пояснила, что выкладку товаров и дегустации осуществлялись продавцами магазинов;

Поваляева А.А. – продавец магазина Европа 34, указала, что не обладает информацией по заданным вопросам;

Ермакова Н.А. – в 2019 году работала в магазинах Европа оператором, указала, что непосредственным руководителем являлись управляющий и заместитель управляющего магазина, выкладка товара осуществляется продавцом, дегустации проводились магазином, рекламные акции проводились работниками магазина, баннеры развешивались работниками магазина;

Трегубова Н.И. – продавец в магазине Европа 47, пояснила, что непосредственным руководителем являлись управляющий и заместитель управляющего магазина, выкладка товара осуществляется продавцом, в остальном указала на отсутствие информации;

Калужский К.С. – менеджер торгового зала магазина Европа 47, пояснил, что поставщиками не взаимодействовал, акции и дегустации в его отделе не проводились;

Кахтур И.В. – с сентября 2019 года по июль 2020 года работала в магазине Европа 31 г. Белгород технологом, пояснила что не обладает информацией по заданным вопросам;

Ефимова И.А. – с 2014 по 2020 год работала в магазине Европа 46 г. Брянск технологом, продавцом-кассиром, показала что рекламные материалы раздавали маркетологи магазина, а также мерчендайзеры, выкладку осуществляли продавцы магазинов;

Рожнова Т.В. - в 2019 году работала оператором ПК в магазина Европа 34, с 2020 года находится в декретном отпуске, пояснила, что не обладает информацией по заданным вопросам, фамилии Канунникова, Агибалова, Абезьяев, ей знакомы и являются менеджерами с Курска, с которыми она общалась только по почте если цена не совпадала с ценой поставщика;

Селенина М.Н. – повар магазина Европа 48 г. Орел, которая пояснила, что не обладает информацией по заданным вопросам;

Пустовит О.А. на момент опроса (2022 год) работает в магазине Европа кондитером пекарни, до этого времени работами в Агроторге (Пятерочка), пояснила, что баннеры развешивают кассиры и администрация зала, рекламные акции проводит сеть Европа, эти вопросы решает директор;

Все рядовые сотрудники магазинов сети Европа пояснили, что непосредственное руководство осуществлялось управляющим и заместителем управляющего магазином, спорные контрагенты им не знакомы.

Налоговый орган на основании показаний руководителей и работников магазинов пришел к выводу, что спорными контрагентами услуги поставщикам товаров не оказывались. Вместе с управляющие магазинов указали на общение с предпринимателями по вопросам работы с поставщиками. Дегустации и рекламный материал проводились как работниками магазинов, так и представителями поставщиков товаров, которыми являлись работники спорных контрагентов.

При этом ссылки инспекции на то обстоятельство, что поскольку выкладка товаров производилась исключительно работниками магазина услуги не могут быть признаны оказанными признается несостоятельной.

Как следует из представленных в материалы дела должностных инструкций работников магазина, выкладка товара осуществляется исключительно продавцами и менеджерами торгового зала магазина.

При этом, по условиям, договоров, заключенных между контрагентами и поставщиками товаров исполнитель принимает на себя обязательства по контролю за выкладкой товара поставщиков в магазинах сети Европа.

Таким образом, у предпринимателей и ООО «Логистическая компания» отсутствовали как обязанности по проведению раскладки товаров в магазине, так и

соответствующие права. Ни одним из заключенных договоров, как с Обществом, так и с поставщиками товаров, не предусмотрена возможность беспрепятственного доступа третьих лиц (в рассматриваемом случае контрагентов) на территорию магазина, а тем более совершать действия с товаром, в том числе продуктами питания. Доказательства наличия у спорных контрагентов и их работников как санитарных книжек, так и доступа в магазины, в качестве работников Общества, материалы дела не содержат.

Принимая во внимание, что опросами подтверждено участие представителей поставщиков товаров в дегустациях, иные представители поставщиков кроме спорных контрагентов, отсутствуют, результаты допросов подтверждают факт оказания услуг.

При этом, опрошенные рядовые работники, также как и частично руководители (управляющие магазинами) не знакомы со структурой головного подразделения, не обладают информацией об организации деятельности, в связи с чем отдельное взаимодействие с предпринимателями воспринимается как общение с менеджерами отдела снабжения (отдел снабжения в принципе отсутствует в организационной структуре компании).

Апелляционный суд также обращает внимание на то обстоятельство, что технологи собственного производства, пекари, повара магазине не могут обладать информацией ни об организации работы торговой сети, ни об организации работы даже в магазине, в том числе кто проводит дегустации, кто изготавливает и раздает рекламный материал, кто осуществляет выкладку товаров, поскольку данные действия не входят в круг их обязанностей и в соответствии с должностными инструкциями данные работники не находятся в торговом зале.

Кассиры, продавцы, менеджеры торгового зала не взаимодействуют с головным подразделением, а согласно должностных инструкций всю информацию предоставляют исключительно непосредственному руководителю – управляющему магазином, что исключает обладание данными лицами объективной информацией по заданным вопросам.

Следует также отметить, что торговая сеть состоит из 47 магазинов:

Г. Курск № 1, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 12, 14, 15, 16, 20, 25, 28, 30, 29, 40, 50, 52, 55;

Г. Орел - № 24, 45, 48, 51;

Г. Тамбов – 33, 26, 42, 59;

Г. Липецк - № 27, 41, 43;

Г. Воронеж – № 23, 38, 53;

Г. Белград - № 31, 32;

Г. Рязань - № 47, 49;

Г. Старый оскол - № 34, 37;

Г. Брянск - № 46, 57, 58,

Г. Губкин № 18, г. Железногорск № 26, г. Курчатова № 17.

Опросы работников налогоплательщика произведены выборочным способом, а именно управляющих 5 магазинов, рядовых сотрудников 10 магазинов (всего 10 магазинов), расположенных в Рязани, Брянске, Орле, Старом осколе, Белграде, а также бывшего работника одного магазина в г. Курск.

Управляющие и работники магазинов, расположенных в г. Липецк, Воронеж, Тамбов, Губкин, Курчатова, Железногорск, а также г. Курск в ходе проверки не опрашивались.

Данное обстоятельство не позволяет признать показания отдельных физических лиц достоверными доказательствами, свидетельствующими как о

«дроблении бизнеса», так и об отсутствии факта оказания услуг поставщикам товаров со стороны контрагентов.

В ходе проверки в качестве свидетеля был допрошен Николаев Л.Г. (место работы ООО Олимпия – поставщик налогоплательщика), который показал, что в 2016 году работал в Обществе ГК Промресурс, в 2016 году – ИП Лисицина И.В., в 2018 году ИП Дородных А.А., в 2019 году – ИП Емельянова Е.Н., в 2019 году - Общество «Европа», в 2019 году – Общество «Олимпия». Свидетель сообщил, что в период работы у ИП Дородных в его обязанности входило закупка продуктов питания, обеспечение магазинов Европа продуктами, на работу к Дородных пригласил директор Европа Шевелев, на работу принимала Дородных А.А. Свидетель показал, что непосредственным начальником являлся Шевелев, была большая текучка, нашел место лучше и перешел к ИП Емельяновой Е.Н., на работу пригласил Шевелев, на работу принимала Емельянова, рабочее место осталось то же, непосредственный руководитель Шевелев, была текучка, перевелся в Общество Европа на должность категорийного менеджера, переводы от ИП Дородных к ИП Емельяновой происходили без изменения обязанностей и рабочего места.

Свидетель Доброва Е.А. на допросе в 2022 году пояснила, что в 2017 году работала у ИП Дородных в должности ассистент менеджера, в 2018 году перешла к ИП Емельяновой, поскольку Дородных ушла в декретный отпуск, оформлением трудовых отношений занимались сами Дородных и Емельянова, у ИП Дородных и ИП Емельяновой обязанности были одинаковые, оформление заявок на поставку товара, непосредственным начальником являлась Бондарь А.С., во время работы в командировки не ездила. На допросе 09.02.2023 указанный свидетель показала, что по знакомству предложили перейти на работу в ИП Емельянова, в обязанности взошла корректировка заказов поставщиков, в офисе существовал пропускной режим, на 1 этаже находится охранник, который осуществлял контроль посещений, новые сотрудники записывались в журнал, взаимодействовала с менеджерами, а также с сотрудниками магазинов, непосредственным руководителем была Емельянова Н.Н., продавцы осуществляли выкладку, мы не занимались контролем выкладки товаров, мы к магазинам не имели отношения, в командировки не ездила, не видела, что бы кто-то ездил в командировки.

Свидетель Шикуненко А.В. пояснила, что в 2018 году работала в Обществе «Европа» администратором, в конце 2018 года перевели в отдел логистики, в 2019 году уволилась, заявки на поставку товаров (промышленные товары-игрушки) оформлялись автоматически через программу, некоторые заявки оформляли самостоятельно, выкладку товаров осуществляют мерчендайзеры (представители поставщиков) либо продавцы отделов магазинов, свидетелю знакомы Емельянова (категорийный менеджер по направлению фруктов-овощей), Канунникова Е.П. (категорийный менеджер по направлению кондитерские изделия), Абезяев (ассистент Канунниковой), Бондарь (ассистент), Каплина (категорийный менеджер по направлению соки, вода). Свидетель указал «насколько мне известно, они являлись сотрудниками отдела логистики и занимались поисками поставщиков, оформлением заказов, работа с магазинами;

Рябыкина В.И. на допросе показала, что в 2015 году устроилась в магазин Европа 50 на должность бухгалтера, в 2017 году предложили исполнять частично обязанности бухгалтера ИП Лазарева, в 2019 году ушла на пенсию. В магазине Европа 50 Лазарева осуществляла деятельность кафе Синнабан. Далее свидетелю заданы вопросы о том, оформлялись ли договоры по оказанию логистических услуг и договоры маркетинговых услуг от имени ИП Лазарева. Свидетель пояснил, что лично он этим не занимался.

Стоит отметить, что свидетель с 2019 года находится на пенсии, а соответствующие договоры ИП Лазаревой заключены в 2021 году.

Сорокина Л.Н. в ходе допроса пояснила, что работала в Обществе «Европа» с 2017 по 2019 год в должности категорийного менеджера, специалиста по качеству, в обязанности входило участие в переговорах, в работе дегустационных комитетов, работа с магазинами, заказ и возврат товара, коллегами являлись Самойлова, Канунникова, Емельянова, Дорошева, Бунина, Бондарь, Каплина, Воробьева, Тимченко это категорийные менеджеры отдела логистики.

Согласно сведений 2НДФЛ Николаев Л.Г., Бондарь А.С. являлись сотрудниками ИП Емельяновой, получали доход. Допросы Бондарь А.С. не проводились. Свидетели Сорокина Л.Н. и Шикуненко, указали, что предприниматели Канунникова и Емельянова являлись коллегами и работниками Общества, вместе с тем, данный вывод сделан на основании личного суждения. При этом, как Сорокина Л.Н., так и Шикуненко уволились из Общества «Европа» в 2019 году, и в проверяемом периоде не состояли в трудовых отношениях с налогоплательщиком. Результаты допросов работников головного подразделения Общества, которые состояли в трудовых отношениях в период проверки отсутствуют.

Оценив показания данных свидетелей, апелляционный суд приходит к выводу о неподтверждении данными показаниями фактических трудовых отношений между Обществом и предпринимателями.

Свидетель Терещенко И.В. показал, что с 2015 по 2017 год работал директором супермаркета Корпорация Гринн, с октября 2017 по октябрь 2018 года в должности категорийный менеджер ИП Дородных, с апреля 2019 года по февраль 2021 года в Общество с ограниченной ответственностью «Спектр», далее Газпромбанк Автолизинг, потом КурсЛогистика. Отправила резюме через официальный сайт Европа, прошла собеседование и думала что устраивается в ООО «Европа», а потом поставили перед фактом что оформление происходит на ИП Дородных. На работе Дородных никогда не видела, ассортимент поставок планировался на ассортиментом комитете в присутствии собственника, в обязанности входило – закуп товара, проведение переговоров, контроль осуществлял директор Сехнеева, непосредственным руководителем являлся директор Общества «Европа», полностью курировала заключение договоров, начиная с поиска поставщиков, заканчивая заключением договора и работой с поставщиками, оформляла документы для оформления договоров поставки, обращалась в бухгалтерию чтобы узнать какое лицо указывать в качестве «Покупатель»: ИП Дородных либо ИП Канунникова, либо ИП Емельянова и иные ИП, все договоры заключались на разные ИП., взаимодействовала с поставщиками лично, оформляла заявки, выкладку товаров осуществляли мерчендайзеры от поставщиков либо работники Европа, планogramму определяют категорийные менеджеры, баннеры развешивают либо представители поставщиков либо рекламный отдел, рекламные акции, в том числе дегустации проводили представители поставщиков, Емельянова и Канунникова являлись категорийными менеджерами в ООО «Европа», рабочее место было рядом, иногда категорийные менеджеры выезжали с проверкой в торговые точки, был предоставлен доступ в торговые точки официально через торговый зал.

Оценив свидетельские показания данного свидетеля, апелляционный суд приходит к выводу об их противоречивости, как иным показаниям свидетелей, так и фактическим обстоятельствам. Так в ходе проверки инспекцией установлено и подтверждено материалами дела, что договоры все поставки заключены между

поставщиками товаров и ООО «Европа». Налоговый орган также со ссылками на письма поставщиков указывал, что заключением договоров поставки занимались исключительно штатные работники налогоплательщика. Вместе с тем, указанный свидетель показал, что при заключении договоров поставки каждый раз выбирались индивидуальные предприниматели, которого необходимо указать в графе «Покупатель». При этом, свидетель пояснила, что договоры оказания услуг заключал иной отдел. Кроме того, следует отметить, что свидетель состоял в трудовых отношениях с октября 2017 по октябрь 2018 года, а в проверяемый период работал у иного работодателя. С учетом того обстоятельства, что сам свидетель был оформлен в ИП Дородных, осведомленность о наличии трудовых отношений между налогоплательщиком и Емельяновой, Канунниковой представляется сомнительной. Кроме того, указывая, что выясняла на какого из ИП оформить договор поставки, свидетель перечислила в том числе Емельянову и Каннунникову. Сведения о направлении резюме на сайт налогоплательщика не подтверждены.

Свидетель Борзенко Л.Ю. временно не работающая, показала, что на сайте Европа в 2016 году была опубликована вакансия «ассистент менеджера», на которую свидетель откликнулся, собеседование проходило в отделе кадров, работодателем являлась ИП Канунникова, непосредственным руководителем являлся ИП и категорийный менеджер, в обязанности входило отслеживание остатков товара, формирование заказа и направление поставщику, в обязанности проведение маркетинговых мероприятий не входило. При этом, из протокола допроса следует, что трудовые отношения данного свидетеля с ИП Канунниковой имели место в 2016, 2017 годах. Материалами проверки установлено, что в 2019, 2020, 2021 ИП Канунникова доходы Борзенко Л.Ю. не выплачивала.

Свидетель Аверина Е.А., временно не работающая, показала что на сайте HH.ru увидела вакансию «Закупщика», собеседование проходило в отделе кадров Общества, происходило собеседование с Полторацкой О.Н., после выхода на работу стало известно что трудоустроена в ИП Каннунникова, непосредственным начальником являлась Сехнеева, в последствии Шевелев, в обязанности входило поддержание ассортимента, поиск новых товаров, переговоры с поставщиками, заключение договоров, Канунникова была ассистентом Бондарь в отделе закупок, Дородных являлась сотрудииков отдела, который занимался собственной товарной маркой, Емельянова являлась менеджером отдела закупок, ассортиментный комитет проходил один раз в неделю, на который приглашались директора магазинов, присутствовали Полторацкая Л.Н., Полторацкая О.А., по результатам составлялся протокол, который вел сотрудник Европа, договор был рамочным, в случае несогласия составлялся протокол разногласий, при заключении необходимо было завизировать договор у должностных лиц Европа, уволилась по собственному желанию. При этом, в протоколе допроса отсутствуют сведения о периоде работы свидетеля.

Материалами проверки установлено, что в 2019, 2020, 2021 ИП Канунникова доходы Авериной Е.А. не выплачивала. Из указанного можно сделать вывод, что свидетель дает показания о временном отрезке до 01.01.2019.

Оценив показания свидетелей как отдельно, так и в совокупности, апелляционный суд приходит к выводу о том, что показания либо не относятся к периоду выездной налоговой проверки, либо носят противоречивый, неполноценный характер, а также основан на личных суждениях, возникших в непродолжительные период трудовых отношениях.

Свидетели (как работники магазинов, так и работники предпринимателей) дают противоречивые показания в отношении выкладки товаров, рекламных

материалов, проведения рекламных акций, порядка трудоустройства, порядка выполнения должностных обязанностей, порядка заключения договоров поставки, сведений о непосредственном руководителе, а также порядка оформления заказов товаров у поставщиков. В ходе проверки ни один работник спорных контрагентов, состоящий в длительных отношениях с работодателем не был допрошен. Два свидетеля, осуществляющих трудовую деятельность у предпринимателя непродолжительный срок в период до 2019 года, зная об оформлении трудовых отношений с предпринимателем, указывают на ее трудовые отношения с Обществом, в отношении ИП Дородных показания также различны, поскольку один свидетель указал, что ИП Дорожных являлась его непосредственным начальником, другой свидетель показал, что никогда ее не видел, третий указал, что Дородных осуществляла деятельность в отделе развития собственной торговой марки.

В соответствии с пунктом 1 статьи 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Допрашивая в качестве свидетелей физических лиц, инспекцией не учтено, что большинству из опрошенных не были известны и не могли быть известны ответы на вопросы, заданные в ходе допросов, в силу занимаемых должностей и должностных обязанностей.

На основании изложенного апелляционный суд приходит к выводу показания свидетелей не отвечают критерию допустимости доказательств, установленных Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации, не могут расцениваться как бесспорные, достоверные и достаточные доказательства применения Обществом схемы «дробления бизнеса» в целях сокрытия выручки.

Материалами дела подтверждается, что основная деятельность спорных контрагентов связана с деятельностью торговой сети Европа. При этом, доходная часть спорных контрагентов сформирована как из поступлений от осуществления деятельности в интересах Налогоплательщика, так и с осуществлением оказания услуг иным контрагентам или оказания иных услуг (ресторанов и кафе).

Доводы инспекции о том, что спорными контрагентами осуществлялась деятельность исключительно в интересах налогоплательщика противоречат представленным в материалы дела доказательствам.

Как следует из материалов дела, протоколов допроса Емельяновой Е.Н., данное лицо повторно было зарегистрировано в качестве предпринимателя 23.05.2013. Осуществляла оказание услуг по оптимизации товарных запасов, организации поставок, меркетинговых мероприятий по договорам с ООО «Лето», ООО «Торг Авто». В дальнейшем был заключен договор с налогоплательщиком.

При этом, доказательства, опровергающие оказание услуг ООО «Лето», ООО «Торг Авто» в ходе проверки налоговым органом не получены.

Как следует из представленной в материалы дела информацией, в проверяемом периоде спорными контрагентами были заключены и исполнены договоры с Заказчиками, которые не являются поставщиками налогоплательщика и с которыми у Общества отсутствуют хозяйственные отношения:

ИП Емельянова Е.Н. ИНН 463000712179, исполнены обязательства по договорам с 87 заказчиками, с которыми отношения с налогоплательщиком отсутствуют;

ИП Канунникова Е.П. ИНН 463221003029, исполнены обязательства по договорам с 13 заказчиками, с которыми отношения с налогоплательщиком отсутствуют,

ИП Лазарева Т.Л. ИНН 463202836900, исполнены обязательства по договорам с 25 заказчиками, с которыми отношения с налогоплательщиком отсутствуют,

ООО «Логистическая компания» ИНН 4632056478 исполнены обязательства по договорам с 30 заказчиками, с которыми отношения с налогоплательщиком отсутствуют.

Выборочной проверкой выписок движения денежных средств по расчетным счетам спорных хозяйствующих субъектов подтверждено получение выручки от юридических лиц, не являющихся поставщиками Общества, в том числе:

ИП Емельянова Е.Н. получена выручка от ООО Агро-Спутник в сумме 1000 000 рублей, ООО Алкоторг в сумме 678 750 рублей, ООО ТД Арго в сумме 200 000 рублей, ООО ТД Ароме в сумме 35 030 рублей, ООО БиоФудЛаб в сумме 205 900 рублей, ООО Ганза в сумме 110 000 рублей, ООО Интер KB в сумме 120 000 рублей, ООО Котани в сумме 350 000 рублей, ООО Лоренц Снэк-Уорлд Раша в сумме 100 000 рублей, ООО Мама Нудлс в сумме 400 000 рублей, ООО Медопт в сумме 35 300 рублей, ООО Нарсан в сумме 10 800 рублей, ООО Партнер в сумме 290 750 рублей, ООО Пермалко в сумме 150 000 рублей, ООО Ривер в сумме 700 000 рублей, ОАО Завод минеральных вод Ручал-Су в сумме 300 000 рублей, ЗАО Водная компания Старый источник в сумме 1 050 000 рублей, ООО Торговый дом Фонте в сумме 50 400 рублей, ООО ТД Форест в сумме 26 540 рублей, ООО Холдинг Аква в сумме 400 700 рублей, ООО Шельф-2000 в сумме 62 375 рублей и т.д.;

ИП Канунникова Е.П. получена выручка от ООО Бизнеспродукт в сумме 300 000 рублей, от ООО ТПК Вилон в сумме 330 000 рублей, ООО Май-Фудс в сумме 11 425 974 рублей и т.д.;

ООО «Логистическая компания» получена выручка от ООО ТПК ВАРтон в сумме 202 120 рублей, ООО ТПК Вилон в сумме 300 580 рублей, ООО Дансония в сумме 320 100 рублей, ООО Касад в сумме 580 200 рублей, ИП Набатников Е.Н. в сумме 201 600 рублей, ООО «Настя в сумме 288 750 рублей, ООО Перспектива в сумме 550 000 рублей, ООО Пирсен в сумме 422 560 рублей, ООО Проктер энд гембл дистрибьюторская компания в сумме 14 146 791 рубль, ООО Сварга в сумме 100 000 рублей, ООО ПК СУС в сумме 201 000 рублей, ООО Холдинг Аква в сумме 420 000 рублей и т.д.

При этом поступление выручки от организаций, с которыми у ИП Лазарева были заключены договоры, и которые не являются поставщиками Общества, проверить не представляется возможным, поскольку представленная налоговым органом выписка не содержит сведений о наименовании и ИНН лиц, перечисляющих денежные средства на расчетный счет, а имеет отсылку к наименованию и БИК банка плательщика. Фактически в выписке представлены только произведенные расходы.

При этом, из анализа расходов следует, что в 2021 году (период осуществления деятельности с налогоплательщиком) Лазарева ежемесячно перечисляла денежные средства на оплату аренды помещений, оплату аренду оборудования, оплату услуг бухгалтерского обслуживания, оплату услуг связи Телеком-Холдинг, производила уплату налогов. Кроме того, Лазаревой ежемесячно перечисляются денежные средства ИП Папазову О.О. с назначением платежа «оплата роялти рекламного взноса по договору № 09-15/1 от 14.09.2015». А поступление денежных средств осуществляется в том числе «зачисление средств

по операциям МБК, мерчант № 331000001030». Папазов Олег является владельцем франшизы сети пекарен Синнабон.

Анализ урезанной выписки движения денежных средств свидетельствует, что ИП Лазарева кроме оказания рассматриваемых услуг в период с июня 2021 года, так же осуществляет деятельность кафе Синнабон, получает доход, исчисляя из него процент роялти в соответствии с лицензионным договором (или договором коммерческой концессии) № 09-15/1 от 14.09.2015, заключенном до начала хозяйственных отношений с налогоплательщиком и его поставщиками.

Данные обстоятельства свидетельствует о том, что налогоплательщик в проверяемом периоде не являлся единственным выгодоприобретателем от осуществляемой контрагентами деятельности, и деятельность указанными субъектами осуществлялась в собственных интересах, путем оказания услуг как Обществу и его поставщикам, так и третьим лицам.

Доводы налогового органа о том, что контрагентами не подтверждено несение расходов на оказание услуг, признаются апелляционным судом необоснованными.

Материалами дела установлено, что спорные контрагенты в проверяемом периоды применяли упрощенный режим налогообложения с объектов налогообложения – доходы, которая не предусматривает ведение налогоплательщиками учета расходных операций и составления соответствующих регистров бухгалтерского учета.

В рассматриваемом случае выездная налоговая проверки начата 29.06.2022 с предметом проверки: правильность исчисления налогов и сборов за период с 01.01.2019 по 31.12.2021.

В соответствии с разъяснениями, изложенными Конституционным Судом Российской Федерации в Определении от 22.01.2014 N 62-О, налогоплательщики, находящиеся на упрощенной системе налогообложения и выбравшие в качестве объекта налогообложения "доходы", не определяют расходы для целей налогообложения (статья 346.18 НК РФ), однако для них устанавливается меньшая налоговая ставка (статья 346.20 НК РФ). Переходя в добровольном порядке к упрощенной системе налогообложения, налогоплательщики, по общему правилу, сами выбирают для себя объект налогообложения (пункт 1 статьи 346.11 и пункт 2 статьи 346.14 НК РФ). Таким образом, они самостоятельно решают, когда и каким образом им выгоднее распорядиться принадлежащим им правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий (размера налоговой ставки, особенностей ведения налогового учета и последствий перехода на иную систему налогообложения).

В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 18 Кодекса упрощенная система налогообложения относится к специальным налоговым режимам. В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой признается денежное выражение указанных доходов (пункт 1 статьи 346.18 Кодекса). Из пункта 1 статьи 346.15 Кодекса следует, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, а также внереализационные доходы в соответствии с положениями оспариваемых заявителем статей 249 и 250 Кодекса.

Поскольку чет расходов не производится, у контрагентов отсутствовали основания для сохранности и представления документов, подтверждающих произведенные расходы.

В связи с тем, что учет расходов контрагентами не производился, ссылки Общества и контрагентов на то обстоятельство, что расходы производились за счет наличных денежных средств, апелляционный суд признает обоснованными.

Доводы инспекции о предоставлении контрагентами займов аффилированной компании Общество с ограниченной ответственностью ГК Промресурс» не принимается в качестве доказательства искусственного «дробления бизнеса», поскольку предоставление заемных средств контрагентами в адрес Общества с ограниченной ответственностью ГК Промресурс» не подтверждает возврат денежных средств непосредственно проверяемому юридическому лицу.

В рассматриваемом случае факт взаимозависимости Общества и Общества с ограниченной ответственностью ГК Промресурс» не признан налоговым органом в качестве доказательства дробления бизнеса между Обществом и Обществом ГК Промресурс.

Обстоятельства предоставления займов и их возврат, между контрагентами Общества и ГК Промресурс не свидетельствует о том, что действия налогоплательщика по заключению с контрагентами договоров и отказу от выполнения функции оказания услуг поставщикам товаров, направлено на «дробление бизнеса» в целях сокрытия выручки от реализации.

Материалами дела установлено, что налоговым органом в состав внереализационных доходов Общества включена сумма процентов по договорам займа, заключенных между ИП Дородных и ГК Промресурс в размере 18 841 861 рублей, полученная указанным предпринимателем в 2019 году. Начислен налог на прибыль в сумме 3 768 372 рубля.

ИП Дородных А.А.ИНН 461105872360 (г. Курск) зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя 30.06.2017, прекращение деятельности в качестве предпринимателя 13.05.2020; основной вид деятельности: исследование конъюнктуры рынка и изучение общественного мнения, дополнительные виды деятельности: консультирование по вопросам коммерческой деятельности, деятельность по предоставлению услуг в области бухгалтерского учета, по проведению финансового аудита, налоговому консультированию, деятельность рекламных агентств, деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации и связанной с этим деятельностью, деятельность по предоставлению прочих вспомогательных услуг для бизнеса, не включенная в другие группировки, деятельность административно-хозяйственная комплексная по обеспечению работы организации.

Применяла специальный налоговый режим в виде исчисления и уплате налога по упрощенной системе налогообложения с налоговой базой: доходы.

Состояла на учете в отделении Пенсионного фонда, Фонде социального страхования в качестве страхователя с 06.07.2017.

С 01.01.2019 между Обществом и ИП Дородных отсутствовали хозяйственные отношения, операции и иные сделки. Более того, ИП Дородных в 2019 году ушла в декретный отпуск и не осуществляла предпринимательскую деятельность.

В обоснование доводов доначислении налоговых обязательств налоговый орган сослался на то обстоятельство, что деятельность ИП Дородных на протяжении многих лет была неразрывно связана с деятельностью Общества. В решении инспекции представлен анализ деятельности данного предпринимателя за период 2017 – 2018 года. Вместе с тем, апелляционный суд обращает внимание, что предметом проверки являлось правильность исчисления налогоплательщиком налогов за период с 01.01.2019 по 31.12.2021.

Поскольку ИП Дородных в 2019 году деятельность не осуществляла, у налогоплательщика отсутствовали хозяйственные отношения с данным предпринимателем, займ обществу ГК «Промресурс» был предоставлен по договору процентного займа № 4 от 01.02.2018. По условиям договора возврат займа и процентов осуществляется в момент возврата суммы займа. 25.03.2019 между Обществом ГК Промресурс, ИП Полторацкий и ИП Дородных заключен договор перевода долга, по условиям которого ГК Промресурс переводит долг в размере 70 млн рублей на ИП Полторацкого. 30.04.2019 между Обществом ГК Промресурс, ИП Полторацкий и ИП Дородных заключен договор перевода долга, по условиям которого ГК Промресурс переводит долг в размере 20 млн рублей на ИП Полторацкого. Денежные средства по договору займа не возвращены.

Полагая, что ИП Дородных не осуществляла самостоятельной деятельности до 2019 года, являлась частью деятельности по дроблению бизнеса в период не охваченный выездной налоговой проверкой, а в 2019 году подлежали выплате проценты за пользование заемными средствами, налоговый орган сумму процентов включил в состав внереализационных доходов Общества.

Апелляционный суд, исследовав доначисления налога на прибыль по данному обстоятельству, приходит к выводу, что поскольку период до 01.01.2019 года не являлся предметом выездной налоговой проверки, заемные средства были предоставлены ИП Дородных по договору с ГК Промресурс в 2018 году, в период охваченный выездной проверки ИП Дородных деятельность не осуществляла, хозяйственные отношения между Обществом и ИП Дородных отсутствовали, у налогового органа отсутствовали правовые основания для доначисления налога на прибыль с суммы процентов по договорам займа, заключенным между ИП Дородных и ГК Промресурс.

Таким образом, апелляционный суд признает недоказанным наличие обстоятельств, свидетельствующих о создании проверяемым налогоплательщиком схемы взаимоотношений с ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ИП Лазарева Т.Л., ООО «Логистическая компания», ИП Дородных А.А., при которой стало возможным искажение фактов хозяйственной жизни путем организации формального документооборота в целях уменьшения выручки от осуществления деятельности, факт оказания контрагентами услуг Инспекцией не опровергнут, бесспорных и надлежащих доказательств того, что услуги в действительности не оказывались, а поставщикам товаров услуги оказаны непосредственно налогоплательщиком налоговым органом не представлено.

Апелляционный суд также учитывает доводы налогоплательщика на нарушение принципа его правомерных ожиданий.

Как следует из материалов дела в отношении Общества в 2016 году проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления и полноты уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2014. по результатам проверки составлен акт № 21-24/32/398 от 17.10.2016 и принято решение № 21-25/5/7/7188 от 03.02.2017 о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, согласно которого Обществу доначислены НДС и налог на прибыль по операциям с ООО «Лукоморье» и ИП Кривякиной, которая осуществляла организацию работы с поставщиком ООО «Лукоморье». Деятельность ИП Кривякиной налоговым органом признана подконтрольной Обществу.

Иные нарушения Обществом требований законодательства о налогах и сборах в ходе выездной проверки не установлены.

При этом, агентский договор № 8 с ИП Канунниковой Е.П., предметом которого является исполнение обязательств по поиску поставщиков и заключению с ними договоров поставки, заключен 01.12.2008.

01.01.2012 между Обществом и ИП Канунниковой Е.П. был заключен договор оказания организационно-логистических услуг № 5Е, по условиям которого предприниматель организует взаимодействие с поставщиками, составляет и оптимизирует график заказов, определяет ассортимент, контроль за выполнением заказов и др.

Таким образом, ИП Канунникова Е.П. оказывала услуги Обществу с 2008 года. Выездной проверкой за 2012 – 2014 года не установлено нарушений действующего законодательства в отношении деятельности ИП Канунниковой Е.П.

Кроме того, Обществом в материалы дела представлены также акт выездной налоговой проверки № 20-10/29 от 14.10.2016, составленный по результатам выездной проверки Общество с ограниченной ответственностью ГК «Промресурс» за 2012 – 2014 года, решение принятое по результатам проверки.

В акте проверки отражено что проверка проводилась также в отношении обособленных подразделений Европа 34, Европа 46, Европа 17, Европа 48, Европа 21, и т.д., которые в дальнейшем в ходе реорганизации были присоединены к Обществу.

Инспекцией в ходе проверки Общества с ограниченной ответственностью ГК «Промресурс» направлены поручения на истребование документов в адрес ИП Канунникова, ИП Емельянова Е.Н., Общество с ограниченной ответственностью «Логистическая компания», оказывающие организационно-логистические услуги для розничной торговой сети. В акте проверки отражено, что на требования представлены документы, расхождений не установлено. ИП Канунникова Е.П. в ходе проверки была опрошена в качестве свидетеля.

Таким образом, ИП Канунникова, ИП Емельянова Е.Н., Общество с ограниченной ответственностью «Логистическая компания», с 2012 года осуществляли самостоятельную деятельность, в том числе по оказанию услуг Обществу и ООО ГК «Промресурс».

Выездными налоговыми проверками за 2012 – 2014 года подтверждены как факт оказания услуг указанными хозяйствующими субъектами, так и самостоятельность их деятельности.

Доводы Инспекции о том, что выявленные проверкой за 2012 – 2014 года нарушения в отношении ИП Кривякиной, деятельность которой аналогична деятельности рассматриваемых ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ИП Лазарева Т.Л., ООО «Логистическая компания», подтверждают факт нарушения признаются несостоятельными.

Именно в связи с тем, что деятельность ИП Кривякиной была признана подконтрольной налогоплательщику, а деятельность ИП Емельянова Е.Н., ИП Канунникова Е.П., ООО «Логистическая компания», в ходе предыдущих выездных налоговых проверок признана самостоятельной, и данные обстоятельства не были признаны нарушением налогового законодательства, влекущих за собой доначисление налоговых обязательств, в рассматриваемом случае допущено нарушение принципа правомерных ожиданий налогоплательщика.

В силу конституционного принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства (ст. ст. 1 (ч. 1), 2, 17 (ч. 1), 18, 19 и 55 (ч. ч. 2 и 3) Конституции России, определения Конституционного Суда РФ от 03.03.2015 N 417-О, от 02.04.2015 N 583-О) действия налоговых органов, связанные с проведением более ранних мероприятий налогового контроля и отсутствием претензий

налогоплательщику в ходе таких мероприятий, являются подтверждением правомерности действий налогоплательщика и основанием для отказа от доначисления сумм налогов.

Налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не предъявлял претензий по оказанию услуг в отношении ИП Канунникова, ИП Емельянова Е.Н., Общество с ограниченной ответственностью «Логистическая компания», то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов (определение от 12.07.2006 N 267-О).

Оспариваемым решением налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 126.1 НК РФ в виде штрафа в размере 1 875 рублей (штраф снижен в соответствии с положениями ст. 112, 114 НК РФ в 8 раз) за представление справок по форме 2-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения.

Пунктом 2 статьи 230 Кодекса установлена обязанность для налоговых агентов представлять в налоговый орган по месту своего учета:

документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (справку по форме 2-НДФЛ);

расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, за первый квартал, полугодие, девять месяцев - не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (расчет по форме 6-НДФЛ).

Согласно пункту 1 статьи 126.1 Кодекса представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных Кодексом, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

Объективная сторона правонарушения, ответственность за которое установлена пунктом 1 статьи 126.1 Кодекса, должна предусматривать представление в налоговый орган справок по форме 2-НДФЛ и (или) расчета по форме 6-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения, при условии, что указанные действия могли затруднить осуществление налоговым органом мероприятий налогового контроля вследствие невозможности идентификации указанных в справке физических лиц, повлечь несвоевременное и (или) неполное перечисление налоговым агентом НДФЛ в бюджетную систему Российской Федерации, привести к нарушению прав физических лиц (например, прав на налоговые вычеты).

К таким сведениям могут быть отнесены неверное указание сумм доходов, налогов и налоговых вычетов, а также неверное указание персональных данных о физическом лице (ИНН, Ф.И.О., серия и номер документа, удостоверяющего личность), которые не позволяют идентифицировать физическое лицо - получателя дохода.

В акте проверки отражено, что Обществом в справках по форме 2НДФЛ к отношении 57 человек имеются недостоверные сведения по сравнению со свидетельствами о постановке на учет физического лица в налоговом органе.

К возражениям на акт проверки Обществом представлены копии паспортов в отношении 3 человек.

В результате налоговым органом установлено, что Обществом представлены 54 справки по форме 2НДФЛ с недостоверными сведениями.

С учетом положений ст. 113 НК РФ и истечением срока привлечения к налоговой ответственности, инспекция пришла к выводу о наличии оснований для привлечения Общества к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 126.1 НК РФ за предоставление сведений в количестве 30 шт. Сумма штрафа в размере 15 000 рублей (30 x 500 рублей) на основании ст. 112, 114 НК РФ снижена в 8 раз до 1 875 рублей.

Проанализировав акт и решение, апелляционный суд установил, что в указанных документах отсутствуют указания на конкретные сведения, указанные в справках по форме 2НДФЛ, которые признаны инспекцией недостоверными.

При этом из решения в том числе следует, что частично недостоверность сведений относится к указанию в справках ФИО с «е» вместо «ё».

Вместе с тем, объективная сторона рассматриваемого правонарушения представляет собой не просто предоставление справок, содержащих недостоверные сведения, а предоставление недостоверных сведений, которые не позволяют идентифицировать указанных в справке физических лиц, могут повлечь несвоевременное и (или) неполное перечисление налоговым агентом НДФЛ в бюджетную систему Российской Федерации, привести к нарушению прав физических лиц (например, прав на налоговые вычеты).

В рассматриваемом случае ни акт проверки, ни решение инспекции не содержат сведений, а в материалы дела не представлены доказательства, что справки по форме 2-НДФЛ, представленные в отношении 30 физических лиц содержали недостоверные сведения, не позволившие идентифицировать физических лиц и/или повлекли за собой неполную уплаты в бюджет НДФЛ.

Более того, в акте проверки отражено, что все физические лица были идентифицированы в соответствии с Свидетельствами о постановке на учет физического лица, что свидетельствует о правильности указания в справках ИНН физических лиц.

Учитывая указанные обстоятельства, а также то, что объективная сторона правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 126.1 НК РФ, в действиях общества отсутствует, апелляционный суд приходит к выводу об отсутствии правовых основания для привлечения к ответственности в виде штрафа в сумме 1 875 рублей.

Доводы налогового органа о том, что при обращении в суд налогоплательщик не обжаловал решение инспекции в части привлечения к ответственности по ст. 126.1 НК РФ, отклоняются апелляционным судом, поскольку Обществом заявлены требования о признании недействительным решения инспекции в полном объеме.

Таким образом, рассмотрев апелляционную жалобу и изучив материалы дела, суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что при принятии обжалуемого решения судом первой инстанции были неполно выяснены обстоятельства, имеющие значение для дела, допущено несоответствие выводов, обстоятельствам дела, в связи с чем на основании пунктов 1 и 4 части 1 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации решение суда первой инстанции подлежит отмене, заявление налогоплательщика - удовлетворению.

Руководствуясь статьями 269 - 272 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Тринадцатый арбитражный апелляционный суд

#### **ПОСТАНОВИЛ:**

Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 31.10.2024 по делу N A56-40178/2024 отменить.

Признать недействительным решение Межрайонной Инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 6 от 12.10.2023 № 15-14/2.

Взыскать с Межрайонной Инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 6 в пользу ООО «Европа» расходы по уплате государственной пошлины за рассмотрение дела в суда первой и апелляционной инстанциях в сумме 36 000 рублей.

Постановление может быть обжаловано в Арбитражный суд Северо-Западного округа в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия.

Председательствующий  
Судьи

О.В. Горбачева

Д.С. Геворкян

М.Г. Титова