АРБИТРАЖНЫЙ СУД ДАЛЬНЕВОСТОЧНОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 29 апреля 2025 г. N Ф03-1104/2025

Резолютивная часть постановления объявлена 23 апреля 2025 года.

Полный текст постановления изготовлен 29 апреля 2025 года.

Арбитражный суд Дальневосточного округа в составе:

председательствующего судьи Черняк Л.М.

судей Михайловой А.И., Филимоновой Е.П.

при участии:

от общества с ограниченной ответственностью "Блэк Аурум": Филин Е.Н., представитель по доверенности б/н от 01.11.2023;

от Управления Федеральной налоговой службы по Магаданской области: представитель не явился;

рассмотрев в проведенном с использованием системы веб-конференции судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью "Блэк Аурум"

на решение от 27.08.2024, [постановление](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAE39097CFB53541B37F3EFA4A24855DD2C6C92A618E8E63160E6DAAD44612593D1B00103FACBDA0bFo6K) Шестого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2025

по делу N А37-749/2024 Арбитражного суда Магаданской области

по заявлению общества с ограниченной ответственностью "Блэк Аурум" (ОГРН 1124910001226, ИНН 4909113513, адрес: просп. Карла Маркса, д. 67, г. Магадан, Магаданская область, 685030)

к Управлению Федеральной налоговой службы по Магаданской области (ОГРН 1044900037291, ИНН 4909007152, адрес: ул. Пролетарская, д. 12, г. Магадан, Магаданская область, 685000)

о признании незаконным решения

установил:

общество с ограниченной ответственностью "Блэк Аурум" (далее - заявитель, налогоплательщик, общество, ООО "Блэк Аурум") обратилось в Арбитражный суд Магаданской области с заявлением о признании незаконным решения Управления Федеральной налоговой службы по Магаданской области (далее - налоговый орган, управление, УФНС России по Магаданской области) от 26.06.2023 N 20-22/2145 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением суда от 27.08.2024, оставленным без изменения [постановлением](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAE39097CFB53541B37F3EFA4A24855DD2C6C92A618E8E63160E6DAAD44612593D1B00103FACBDA0bFo6K) Шестого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2025, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с состоявшимися по делу судебными актами, общество обратилось в Арбитражный суд Дальневосточного округа с кассационной жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции и [постановление](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAE39097CFB53541B37F3EFA4A24855DD2C6C92A618E8E63160E6DAAD44612593D1B00103FACBDA0bFo6K) апелляционного суда отменить, принять новый судебный акт об удовлетворении требований.

В кассационной жалобе считает, что выводы судов не соответствуют фактическим обстоятельствам дела и основаны на неправильном применении норм материального права. Выражает несогласие с расчетом управления налоговых обязательств налогоплательщика. Указывает, что управлением в оспариваемом решении не отражен перечень первичных документов (номера и даты), подтверждающие факт оказания услуг ИП Жаданом А.В., в связи с чем налогоплательщик лишен возможности проверить суммы, вменяемые в доход общества. Полагает, что вменение обществу дохода по контрагентам, которые взаимодействовали с ИП Жаданом А.В., неправомерно. Утверждает, что в ходе налоговой проверки не доказаны: взаимозависимость ООО "Блэк Аурум" и ИП Жадана А.В., обналичивание денежных средств, возможность получения обществом дохода от оказанных услуг, подконтрольность ИП Жадана А.В. обществу. Утверждает, что использование одних трудовых ресурсов объясняется особенностями условий, заключенных со спорным контрагентом договоров аренды (субаренды) транспортных средств. По мнению заявителя, у налогового органа отсутствовали правовые основания оценивать сделки по предоставлению в аренду (субаренду) транспортных средств на предмет эффективности и деловой цели.

Управление в отзыве на кассационную жалобу против доводов общества возражает, просит принятые по делу судебные акты оставить без изменения, жалобу - без удовлетворения.

В судебном заседании, проведенном с использованием систем веб-конференции, представитель общества поддержал свою позицию, дав суду соответствующие пояснения.

Управление, надлежащим образом извещенное о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы, в том числе с учетом размещения соответствующей информации на официальном сайте арбитражного суда в сети Интернет, явку своих представителей в суд не обеспечило, что в соответствии с [частью 3 статьи 284](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB911B18503751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) не явилось препятствием для рассмотрения кассационной жалобы.

Изучив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, заслушав представителя общества, проверив в порядке и пределах [статей 284](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB911B185F3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK), [286](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB911B175B3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) АПК РФ правильность применения судами первой и апелляционной инстанций норм материального права и соблюдение норм процессуального права, суд кассационной инстанции приходит к выводу об отсутствии оснований для ее удовлетворения.

Как установлено судами и следует из материалов дела, управлением проведена выездная налоговая проверка деятельности ООО "Блэк Аурум" по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (удержания, перечисления) по всем налогам, сборам, страховым взносам за период с 01.01.2019 по 31.12.2020, по результатам которой составлен акт от 13.01.2023 N 20-16/866.

По результатам рассмотрения материалов проверки с учетом возражений налогоплательщика, дополнительных мероприятий налогового контроля, управлением принято решение от 26.06.2023 N 20-22/2145 о привлечении ООО "Блэк Аурум" к ответственности за совершение налогового правонарушения. Данным решением обществу доначислены:

- налог на добавленную стоимость (далее - НДС) за период 1 квартала 2019 года - 4 квартала 2020 года, в размере 22 091 426 руб., штраф по [пункту 3 статьи 122](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB9110195E3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в размере 189 879 руб.;

- налог на прибыль организаций (далее - налог на прибыль) за 2019 год в размере 3 206 222 руб., штраф по [пункту 3 статьи 122](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB9110195E3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) НК РФ в размере 30 205 руб.

Основанием для доначисления НДС и налога на прибыль послужил вывод управления о применении обществом схемы "дробления бизнеса" с использованием взаимозависимого лица ИП Жадана А.В., применявшего специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД), целью которой являлось не отражение налогоплательщиком фактического дохода (выручки) от реализации услуг.

Фактически в проверяемом периоде общество и подконтрольное лицо (ИП Жадан А.В.) функционировали как единый хозяйствующий субъект, осуществляющий деятельность по оказанию услуг перевозки грузов. Заключение договоров аренды (субаренды) носило формальный характер, поскольку общество самостоятельно осуществляло перевозку грузов.

Решением УФНС России по Магаданской области от 28.07.2023 N 7, в связи с обнаружением технической ошибки в расчетах, оспариваемое решение налогового органа отменено в части:

- НДС за период 1 квартал 2019 года - 4 квартал 2020 года, в размере 2 441 793 руб., штраф по [пункту 3 статьи 122](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB9110195E3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) НК РФ в размере 23 051 руб.;

- налог на прибыль за 2019 год в размере 1 519 707 руб., за 2020 год в размере 14 529 руб., штраф по [пункту 3 статьи 122](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB9110195E3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) НК РФ в размере 30 205 руб.

Решением управления от 17.08.2023 N 9 решение налогового органа отменено в части привлечения к налоговой ответственности за неуплату НДС по [пункту 3 статьи 122](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB9110195E3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) НК РФ в размере 83 413 руб.

С учетом всех принятых решений налогового органа, по результатам проверки ООО "Блэк Аурум" доначислены:

- НДС за период 1 квартал 2019 года - 4 квартал 2020 года, в размере 19 649 633 руб., штраф по [пункту 3 статьи 122](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB9110195E3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) НК РФ в размере 83 415 руб.;

- налог на прибыль за 2019 год в размере 1 686 515 руб.

Сумма доначисления составила - 21 405 034 руб.

Решением Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по Дальневосточному федеральному округу от 24.08.2023 N 07-10/3090@, жалоба общества оставлена без удовлетворения.

Решением ФНС России от 19.02.2024 N БВ-4-9/1813@, жалоба общества оставлена без удовлетворения.

Полагая, что решение управления нарушает права и законные интересы налогоплательщика в сфере экономической деятельности, ООО "Блэк Аурум" обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции пришел к выводу о доказанности управлением факта создания налогоплательщиком противоправной схемы "дробления бизнеса" с участием взаимозависимого лица с целью занижения своих доходов и их перераспределения на взаимозависимое лицо.

Апелляционная инстанция поддержала выводы суда первой инстанции.

Отклоняя кассационную жалобу налогоплательщика, суд округа исходит из следующего.

В силу основных начал законодательства о налогах и сборах, а именно признания всеобщности и равенства налогообложения, закрепленных в [статье 3](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB90131D5F3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) НК РФ, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.

Названная обязанность не может считаться исполненной, если хозяйственные операции, совершаемые во исполнение сделок, учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и искажены. Извлеченная в таких случаях экономия налоговых платежей (налоговая выгода), как следует из разъяснений, данных в [пункте 3](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3841BB293AFF4170DD0DDECC9C723ED7CC241F0439FB90121F52685444422CAEBCBCF3BC93F41424b5oCK) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53), признается необоснованной.

Из определений Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 [N 169-О](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02530FF4170DD0DDECC9C723ED7DE24470839FA8E1318473E0502b1o2K), от 04.11.2004 [N 324-О](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82532F84170DD0DDECC9C723ED7DE24470839FA8E1318473E0502b1o2K) следует, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок на предмет их действительности. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

В налоговых правоотношениях недопустима ситуация, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создавать ситуацию формального наличия права на получение налоговых выгод.

Данные первичных документов, составляемых при совершении хозяйственной операции, должны соответствовать фактическим обстоятельствам. Счета-фактуры составляются на основе уже имеющихся первичных документов и должны отражать конкретные факты хозяйственной деятельности, подтверждаемые такими документами. Предусмотренные [статьей 169](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B0213BFA4B2DD70587C09E753188DB23560838FB901719503751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) НК РФ требования к порядку составления счетов-фактур относятся не только к полноте заполнения всех реквизитов, но и к достоверности содержащихся в них сведений.

Пленум ВАС РФ в [пункте 1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3841BB293AFF4170DD0DDECC9C723ED7CC241F0439FB90131A52685444422CAEBCBCF3BC93F41424b5oCK) постановления N 53 разъяснил, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Согласно [пункту 1 статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB2356083DF99117140D6D41551A21AFA3A2F4A58FF616b2o3K) 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.

Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции ([пункт 7](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3841BB293AFF4170DD0DDECC9C723ED7CC241F0439FB90101F52685444422CAEBCBCF3BC93F41424b5oCK) Постановления N 53).

В [пункте 9](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3841BB293AFF4170DD0DDECC9C723ED7CC241F0439FB90101D52685444422CAEBCBCF3BC93F41424b5oCK) Постановления N 53 указано, что установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

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

Согласно [пункту 11](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3841BB293AFF4170DD0DDECC9C723ED7CC241F0439FB90101852685444422CAEBCBCF3BC93F41424b5oCK) Постановления N 53 признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

Согласно [пунктам 11](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843BE2530FF4D2DD70587C09E753188DB23560838FB90121A503751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK), [12](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843BE2530FF4D2DD70587C09E753188DB23560838FB901218593751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023 при оценке налоговых последствий "дробления" следует устанавливать имело место разделение бизнеса, направленное исключительно на достижение налоговой выгоды, или имела место обусловленная разумными экономическими причинами оптимизация деятельности - прекращение одного из видов деятельности у первоначальной организации, выведение отдельного вида деятельности в новую организацию и т.п.

Определяющим при этом является то, направлены ли рассматриваемые действия на обеспечение самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или имело место формальное прикрытие единой экономической деятельности.

Вместе с тем, судебно-арбитражная практика исходит из того, что дробление бизнеса представляет собой создание большого количества юридических лиц, напрямую или косвенно взаимозависимых (как правило, присутствуют одни и те же бенефициары и (или) руководители, в том числе главные бухгалтеры, финансовые директора), обладающих большим количеством признаков до степени смешения - одинаковые виды деятельности, одинаковые банки, использование одного и того же программного обеспечения, совместительство трудовых ресурсов (использование одних и тех же аутсорсинговых компаний, нередко сформированных за счет бывших сотрудников группы юридических лиц) и т.д. (например сетевые организации (аптеки, рестораны, торговые, дилерские центры и т.д.), сфера гостиничных услуг и иное).

В другом случае дробление бизнеса выглядит как разделение производственного процесса в том случае, когда каждая из раздробленных частей (выделенных или созданных организаций) не может существовать самостоятельно в отрыве от остальных, в совокупности представляющих собой единый непрерывный производственный процесс. Обоснованием дробления бизнеса в этом случае является отсутствие самостоятельности юридических лиц, работа с одними и теми же контрагентами (отсутствие собственного пула контрагентов), отсутствие необходимых ресурсов или их перераспределение между всеми участниками, а равно использование одних и тех же ресурсов всеми участниками дробления.

Судами установлено, что в проверяемом периоде общество находилось на общей системе налогообложения с основным видом деятельности "Деятельность автомобильного грузового транспорта и услуги по перевозкам" (ОКВЭД [49.4](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02737F34B2DD70587C09E753188DB23560838FB931A16593751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK)), а также общество осуществляло деятельность, связанную с оптовой торговлей твердым, жидким и газообразным топливом и подобными продуктами (ОКВЭД [46.12.1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02737F34B2DD70587C09E753188DB23560838FB93121C583751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK)).

Для оказания услуг по перевозке грузов сторонним организациям ООО "Блэк Аурум" имеет в собственности (лизинге) автотранспортные средства в количестве 27 единиц.

В ходе проверки установлено, что на основании договора аренды транспортных средств без экипажа, заключенного 01.01.2019 между ООО "Блэк Аурум" и ИП Кязымовым Р.И. (срок действия договора с 01.01.2019 по 31.12.2020), обществом приняты в аренду дополнительно 18 транспортных средств, часть которых в последующем на основании договоров аренды и субаренды с экипажем переданы во временное владение и пользование ИП Жадану А.В.

Налоговым органом установлено, что схему "дробления бизнеса" с ИП Жаданом А.В. общество начало реализовывать с января 2019 года.

Поддерживая вывод управления о наличии взаимозависимости ООО "Блэк Аурум" и ИП Жадана А.В. на основании [подпункта 10 пункта 2 статьи 105.1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FE9211140D6D41551A21AFA3A2F4A58FF616b2o3K) НК РФ, суды исходили из положений [статей 20](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FB901217583751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK), [105.1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB23560838FE901A140D6D41551A21AFA3A2F4A58FF616b2o3K) НК РФ, а также следующих обстоятельств, установленных в ходе проверки:

- Жадан А.В. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя 15.03.2018 (применение системы налогообложения ЕНВД по ОКВЭД - [49.41](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02737F34B2DD70587C09E753188DB23560838FB931A165B3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) "Деятельность автомобильного грузового транспорта");

- фактически с августа 2018 года Жадан А.В. является работником ООО "Блэк Аурум", при этом расторжение трудового договора между ООО "Блэк Аурум" и Жадан А.В. не повлекло за собой прекращение действия схемы ухода от налогообложения в виде "дробления бизнеса";

- статус индивидуального предпринимателя, получен Жаданом А.В. незадолго до заключения трудового договора с ООО "Блэк Аурум", а осуществляя полномочия механика общества, Жадан А.В. находился в непосредственном подчинении у руководителя общества Кязымова Р.И.

В доказательство искажения сведений о фактах хозяйственной жизни ООО "Блэк Аурум" управлением выявлены обстоятельства, свидетельствующие о формальном ведении бизнеса со своим взаимозависимым лицом ИП Жаданом А.В.:

- заключение договоров аренды (субаренды) транспортных средств с экипажем приносило обществу экономический эффект, связанный не с получением прибыли от предпринимательской деятельности, а с уклонением от уплаты налогов; производственный процесс взаимозависимых субъектов хозяйственной деятельности не разделен - общество и предприниматель используют при оказании услуг по перевозке груза технику и трудовые ресурсы, принадлежащие обществу, в связи с чем договоры заключены обществом в отсутствие деловой цели; общество несло все расходы, связанные с эксплуатацией переданных автомобилей, включая оплату труда водителей и других работников, расходы на ремонт и техническое обслуживание, приобретение топлива и других расходных материалов, страхование.

- в результате совершения сделок по сдаче в аренду (субаренду) взаимозависимому лицу транспортных средств с экипажем ООО "Блэк Аурум" частично утратило возможность получать доход от основного направления хозяйственной деятельности. Сдача в аренду транспортных средств с экипажем, а не самостоятельное осуществление услуг по перевозке, свидетельствует о существенной убыточности таких действий;

- расходы, связанные с коммерческой эксплуатацией транспортных средств (топливо) предпринимателем не осуществлялись; получение необходимого для обеспечения хозяйственной деятельности ИП Жаданом А.В. дохода стало возможно исключительно за счет материальных и трудовых ресурсов общества, в связи с чем предприниматель не являлся самостоятельным субъектом хозяйственной деятельности;

- согласованность действий общества и подконтрольного лица по ведению бизнеса, о чем свидетельствует использование одинаковых контактных телефонов;

- сведения, содержащие в первичных учетных документах (путевые листы) ООО "Блэк Аурум", неполны, недостоверны и противоречивы, содержат нечитаемые и незаполненные графы, неоговоренные дописки и исправления;

- движение денежных средств по расчетным счетам ИП Жадана А.В. носило транзитный характер: поступившие от сторонних организаций денежные средства в счет оплаты транспортных услуг в течение 1-2 дней перечислялись на счет ООО "Блэк Аурум" с назначением платежа "за аренду (субаренду) транспортного средства с экипажем" и выплачены по реестрам на выплату заработной платы Жадану А.В. с последующим обналичиванием денежных средств со счета физического лица.

Таким образом по результатам проверки налоговым органом установлено сокрытие налогоплательщиком части выручки, выразившееся в не отражении доходов, фактически полученных обществом от реализации услуг по перевозке грузов покупателям через расчетные счета предпринимателя, имеющего право не вести учет доходов в целях налогообложения в связи с применением специального налогового режима в виде ЕНВД.

С учетом изложенного суды согласились с выводом налогового органа о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой экономии путем создания с предпринимателем искусственных условий, направленных на совершение действий по умышленному вовлечению дополнительного звена в цепочке реализации услуг с целью снижения налоговых обязательств путем формального соблюдения законодательства (искусственное распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) на подконтрольное лицо) и создания ситуации, при которой видимость действий двух налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика (общества).

Судами также установлено, что причиной снижения объемов выручки общества от реализации услуг по перевозке грузов в 2019-2020 году послужило прекращение действия договоров с ООО "Статус", ООО "ОГК", ООО "Магаданская горная компания", ООО "Т-Цемент", ООО "Новый Дебин", ООО "Рубин" и другими организациями, в предыдущих налоговых периодах являвшихся покупателями услуг перевозки у ООО "Блэк Аурум".

В 2019 - 2020 годах указанные выше организации остались контрагентами ООО "Блэк Аурум", являясь покупателями дизельного топлива. Оказание услуг по перевозке, приобретенного у общества дизельного топлива, оформлено на взаимозависимое лицо ИП Жадан А.В. и осуществлялось на арендованных у ООО "Блэк Аурум" транспортных средствах с экипажем.

Из анализа поступления в 2018 - 2020 годы выручки от реализации услуг по перевозке грузов судами установлено ее снижение с 46 процентов до 8 процентов, то есть в 5,8 раз, что свидетельствует о сокращении объемов деятельности общества по основному виду деятельности, однако в 2021 году после закрытия ИП Жадана А.В. предпринимательской деятельности и увольнения из ООО "Блэк Аурум", выручка от реализации транспортных услуг в адрес сторонних организаций возросла с 8 процентов в 2020 году до 15 процентов в 2021 году.

На основании изложенного судами верно указано, что основной причиной снижения объема выручки от услуг по перевозке грузов, явился факт вовлечения в финансово-хозяйственную деятельность общества взаимозависимого лица ИП Жадана А.В., и сдача ему транспортных средств, принадлежащих ООО "Блэк Аурум" как на праве собственности, аренды, так и находящихся в лизинге, в аренду по договорам аренды, субаренды 18 транспортных средств с экипажем.

Как установлено судами из материалов дела, при наличии объемов перевозки, сложившихся хозяйственных связей с контрагентами, достаточного количества автотранспортных средств, ООО "Блэк Аурум" самостоятельно передает технику и контракты взаимозависимому лицу ИП Жадану А.В., в результате чего частично утрачена возможность получать доход от основного направления хозяйственной деятельности.

С учетом того, что в 2018 году ООО "Т-Цемент", ООО "Райз", ООО "Рубин", ООО "Статус" являлись одними из основных покупателей ООО "Блэк Аурум", приносивших ему доход от оказания услуг по перевозке грузов, сдача в аренду транспортных средств с экипажем, а не самостоятельное осуществление услуг по перевозке, судебные инстанции верно указали на умышленность таких действий, направленных на перенаправление доходов на зависимое лицо ИП Жадана А.В., применяющего специальный налоговый режим в виде ЕНВД.

При этом установлено, что общество осуществляло оказание услуг по перевозке грузов по тем же расценкам, что и спорный контрагент, следовательно, общество знало, и (или) не могло не знать, что при осуществлении перевозок самостоятельно (не сдавая в аренду (субаренду) транспортные средства) получило бы доход, равный доходу, полученному ИП Жаданом А.В. за тот же период.

Денежные средства, поступившие в качестве оплаты по договору об оказании услуг по перевозке грузов ИП Жаданом А.В. в 2019 - 2020 годах, фактически являются доходом общества, поскольку заключение договоров об оказании услуг по перевозке грузов через предпринимателя повлекло только изменение получателя денежных средств, а фактическим продавцом услуг по перевозке грузов выступало ООО "Блэк Аурум".

Учитывая вышеизложенное, являются несостоятельными доводы жалобы о недоказанности налоговым органом взаимозависимости ООО "Блэк Аурум" и ИП Жадана А.В., несамостоятельности ИП Жадана А.В. как хозяйствующего субъекта, возможности получения дохода ООО "Блэк Аурум" от оказания услуг по грузоперевозке в период, когда транспортные средства были предоставлены в аренду (субаренду) ИП Жадану А.В.

Доводы общества о том, что налоговый орган не зафиксировал передачу ИП Жаданом А.В. обналиченных денежных средств обратно обществу, как основное доказательство дробления бизнеса, являются несостоятельными, поскольку отсутствие доказанного факта возврата денежных средств контрольному лицу не является основополагающим для непризнания указанных действий как "дробление бизнеса".

Налоговым органом установлен факт искусственного распределения доходов от реализации товаров (работ, услуг) на подконтрольное лицо, которым прикрывалась фактическая деятельность одного хозяйствующего субъекта - ООО "Блэк Аурум".

Суды, оценив в совокупности и взаимосвязи установленные по делу обстоятельства, доводы и доказательства с учетом положений [статьи 71](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB90171E503751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) АПК РФ, пришли к правильному выводу о доказанности налоговым органом факта отсутствия реальных хозяйственных взаимоотношений налогоплательщика со спорным контрагентом; недостоверность сведений в налоговой отчетности налогоплательщика свидетельствует о создании искусственного документооборота, направленного на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды при исчислении и уплате НДС и налога на прибыль; обществом организована схема - "дробление бизнеса" для уменьшения налогооблагаемой базы ООО "Блэк Аурум", находящегося на общей системе налогообложения, с использованием взаимозависимого лица ИП Жадан А.В., находящегося на специальном налоговом режиме (ЕНВД), в связи с чем общество не обеспечило соблюдение условий [статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB2356083DF99110140D6D41551A21AFA3A2F4A58FF616b2o3K) НК РФ для объективного уменьшения налоговых обязательств.

Доводы общества о несогласии с расчетом управления налоговых обязательств налогоплательщика, подлежат отклонению с учетом правовой позиции, отраженной в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 [N 305-КГ17-20231](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAF08385A7EB3842BB2234FF4F2DD70587C09E753188DB31565034FB910D1F5E22070015b2o4K), от 06.03.2018 [N 304-КГ17-8961](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAF08385A7EB3842BB2134FF482DD70587C09E753188DB31565034FB910D1F5E22070015b2o4K), от 30.09.2019 [N 307-ЭС19-8085](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAF08385A7EB3842B12836F2492DD70587C09E753188DB31565034FB910D1F5E22070015b2o4K), от 28.10.2019 [N 305-ЭС19-9789](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAF08385A7EB3841B82234F3432DD70587C09E753188DB31565034FB910D1F5E22070015b2o4K) и др., на основе которой управлением определены фактические налоговые обязательства общества.

Так, налоговый орган произвел перерасчет реальных налоговых обязательств ООО "Блэк Аурум", как если бы налогоплательщик не вовлекал в цепочку по оказанию транспортных услуг подконтрольное звено - ИП Жадана А.В.

Управлением установлены фактические доходы и расходы взаимозависимого ИП Жадана А.В., на величину которых были занижены показатели доходов и расходов ООО "Блэк Аурум" при определении налоговой базы по налогу на прибыль и НДС. Выручка общества рассчитана с учетом реализации услуг по перевозке грузов покупателям, проведенной через расчетный счет ИП Жадана А.В.

Доводы жалобы о неверности использованной налоговым органом методики расчета налоговых обязательств общества, при которой доходы определены на основании данных о движении денежных средств на расчетном счете ИП Жадана А.В., а не на основании первичных документов, выставленных сторонним организациям от лица ИП Жадана А.В. являются несостоятельными в силу следующего.

Управлением в ходе проверки установлено, что общество являлось организатором схемы "дробления бизнеса", когда формально независимые субъекты предпринимательской деятельности осуществляли деятельность с использованием единой материально-технической базы грузовых перевозок в адрес конкретных организаций, часть выручки при этом распределялась на участника, применяющего специальный режим налогообложения.

В адрес организаций - контрагентов ИП Жадана А.В. налоговым органом направлены требования о представлении информации (документов) о сделках, совершенных за период 2019 - 2020 годы, в том числе: ООО "Статус", ООО "Райз", ООО "Тосмар", ООО "Магаданнефто", ООО "Т-Цемент", АО "ГДК Берелех", ООО "МПС", ООО "Новый Дебин", АО "КОС", ООО "Рубин", ООО АС "Герой".

Документы представлены контрагентами не в полном объеме, при этом сведения в представленных документах соотносятся с данными о поступлениях на расчетный ИП Жадана А.В. в качестве оплаты услуг грузоперевозки.

ИП Жаданом А.В. документы в отношении своей финансово - хозяйственной деятельности за период 2019 - 2020 годы не представлены, а информация, полученная налоговым органом в ходе допроса предпринимателя, является противоречивой и несодержательной (протокол допроса свидетеля от 27.09.2021 N 859).

Учитывая приведенные обстоятельства единственной достоверной информацией, которая позволила управлению сформировать реальные и обоснованные налоговые обязательства общества по общей системе налогообложения за спорные налоговые периоды, по которым объединены доходы с ИП Жаданом А.В., являются сведения о движении денежных средств по расчетному счету предпринимателя в период 2019-2020 годы.

При этом объективной причиной для применения управлением указанной методики расчета налоговых обязательств налогоплательщика является то, что в ряде случаев в ходе проверки представлены первичные документы, подтверждающие оплату контрагентом сделок на суммы, превышающие фактические денежные поступления на расчетный счет ИП Жадана А.В. от этой же организации в проверяемом периоде, а именно в отношении сделок с ООО "Рубин" налоговым органом установлены отклонения за 2019 - 2020 годы в части превышения итоговых суммовых показателей, отраженных в первичных документах над суммой фактической оплаты, оформленной банковскими документами.

Таким образом, в ходе проверки управлением на основании достоверной информации о движении денежных средств на расчетном счете предпринимателя определены доходы (выручка) подконтрольного предпринимателя, на сумму которых были занижены показатели доходов общества.

Методика расчета налоговых обязательств общества, примененная управлением, не влечет нарушение его законных прав, а направлена исключительно на обоснованное формирование налогов и сборов, подлежащих уплате налогоплательщиком в тех суммах, которые он обязан был действительно уплатить, если бы не злоупотреблял правом, предоставленным соответствующими положениями [НК](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3843B02334FC4D2DD70587C09E753188DB31565034FB910D1F5E22070015b2o4K) РФ, регулирующими порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора.

Вовлеченный в схему предприниматель, находился на специальном налоговом режиме в виде ЕНВД, который предусматривает освобождение предпринимателей от уплаты налога на прибыль, НДС, не обязывает вести бухгалтерский учет, а также не предполагает учета доходов и расходов, поскольку налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Проанализировав поступления на расчетный счет предпринимателя, налоговый орган установил, что оплата оказанных услуг перевозки производилась покупателями со ссылкой в назначении платежа на договор перевозки, либо на реквизиты счета на оплату.

Счета на оплату, выставленные предпринимателем покупателям, содержат наименование услуги, маршрут перевозки, количество перевезенного груза, цену за единицу и стоимость перевозки. Таким образом, покупатели имели в своем распоряжении документ, позволяющий определить правильность определения предпринимателем суммы, подлежащей уплате за оказанные услуги и соответственно произвести их оплату не имея в наличии оформленного предпринимателем счета-фактуры.

На основании изложенного, в отсутствие у предпринимателя обязанности по оформлению хозяйственных операций счетами-фактурами (УПД), отсутствие счетов-фактур на отгрузку не является основанием для непринятия доходов предпринимателя на основании документов, свидетельствующих о факте получения этих доходов (выписка банка).

Указанные обстоятельства подтверждают правомерность использования сведений по банковскому счету ИП Жадана А.В.

В отношении довода налогоплательщика о том, что налоговым органом в расчете допущена техническая ошибка, выразившаяся в том, что при расчете налоговой экономии, полученной обществом, доходы уменьшены на сумму выручки, полученной ООО "Блэк Аурум" от сдачи в аренду транспортных средств с экипажем в адрес ИП Жадана А.В. без учета НДС, установлено, что управлением до принятия решения по апелляционной жалобе в целях улучшения положения заявителя вынесено решение от 28.07.2023 N 7 о частичной отмене оспариваемого решения, в соответствии с которым устранена описанная ошибка в расчете, допущенная налоговым органом, и обжалуемое решение отменено в части начисления НДС за 2019 год в сумме 1 519 709 руб., за 2020 год в сумме 922 084 руб., налога на прибыль за 2019 год в сумме 1 519 707 руб., также уменьшены соответствующие штрафы, кроме того увеличена сумма излишне исчисленного (уплаченного) налога на прибыль за 2020 год в сумме 14 529 руб.

На основании изложенного расчет размера налоговых обязательств общества судами проверен и признан верным.

При таких обстоятельствах основания для признания неправомерным оспариваемого решения управления у судов отсутствовали, в связи с чем они обоснованно отказали обществу в удовлетворении заявленных требований в порядке [части 3 статьи 201](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB2356083AFC99184B0878500D1720B0BDA5EDB98DF4b1o1K) АПК РФ.

Суд округа отклоняет довод налогоплательщика о неполном установлении судами фактических обстоятельств дела и неполном исследовании доказательств по делу. Судебные акты судов первой и апелляционной инстанций надлежаще мотивированы и аргументированы, основаны на полном исследовании представленных доказательств, совокупность которых была достаточной для вынесения по делу решения и [постановления](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAE39097CFB53541B37F3EFA4A24855DD2C6C92A618E8E63160E6DAAD44612593D1B00103FACBDA0bFo6K). Выводы судов первой и апелляционной инстанций соответствуют фактическим обстоятельствам дела и основаны на правильном применении норм налогового законодательства.

Бесспорных доказательств, опровергающих позицию судов обеих инстанций по данному делу, обществом не представлено.

Все доводы общества, изложенные в кассационной жалобе, являлись предметом исследования и рассмотрения судов первой и апелляционной инстанций, получили надлежащую правовую оценку и обоснованно отклонены судами по мотиву неосновательности.

Суд округа отмечает, что приведенные в кассационной жалобе доводы заявлены без учета компетенции суда кассационной инстанции, поскольку переоценка имеющихся в материалах дела доказательств и установленных судами обстоятельств не входит в полномочия суда кассационной инстанции, определенные [главой 35](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB2356083FF291184B0878500D1720B0BDA5EDB98DF4b1o1K) АПК РФ.

Принимая во внимание, что доводы, приведенные заявителем в кассационной жалобе, не подтверждают неправильного применения судами норм материального права и нарушения норм процессуального права, влекущих безусловную отмену судебных актов, то в силу отсутствия оснований, предусмотренных [частями 1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB911B165F3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) - [4 статьи 288](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB9816140D6D41551A21AFA3A2F4A58FF616b2o3K) АПК РФ, обжалуемые судебные акты отмене не подлежат.

Руководствуясь [статьями 284](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB911B185F3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK), [286](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB911B175B3751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) - [289](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FB911A1E593751515374A3BDA3EDBB8AE816265Bb8oCK) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Дальневосточного округа

постановил:

решение от 27.08.2024, [постановление](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAE39097CFB53541B37F3EFA4A24855DD2C6C92A618E8E63160E6DAAD44612593D1B00103FACBDA0bFo6K) Шестого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2025 по делу N А37-749/2024 Арбитражного суда Магаданской области оставить без изменения, кассационную жалобу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном [статьей 291.1](consultantplus://offline/ref=39FB2DAEA981203031DAFD9090A7EB3842B82331FE4E2DD70587C09E753188DB23560838FD9610140D6D41551A21AFA3A2F4A58FF616b2o3K) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий судья

Л.М.ЧЕРНЯК

Судьи

А.И.МИХАЙЛОВА

Е.П.ФИЛИМОНОВА