АРБИТРАЖНЫЙ СУД ПОВОЛЖСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 7 марта 2025 г. N Ф06-219/2025

Дело N А12-4458/2024

Резолютивная часть постановления объявлена 06 марта 2025 года.

Полный текст постановления изготовлен 07 марта 2025 года.

Арбитражный суд Поволжского округа в составе:

председательствующего судьи Мухаметшина Р.Р.,

судей Сибгатуллина Э.Т., Хабибуллина Л.Ф.,

при участии представителей:

общества с ограниченной ответственностью "Хлебница-Волгоград" - Махеева С.А., доверенность от 14.03.2024,

инспекции Федеральной налоговой службы по Дзержинскому району г. Волгограда - Юркова Е.В., доверенность от 09.01.2025,

Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области - Юркова Е.В., доверенность от 09.01.2025,

в отсутствие иных лиц, участвующих в деле, извещенных надлежащим образом,

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью "Хлебница-Волгоград",

на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 13.07.2024 [постановление](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B6A26E4DDCFDFF1955EA78A48A7A5DF5805AB2FE93443444674D3F377F7208613C3283BB09B96D654G7H) Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.10.2024

по делу N А12-4458/2024

по заявлению общества с ограниченной ответственностью "Хлебница-Волгоград" (400137, г. Волгоград, ул. им. Покрышкина, д. 14, помещ. 2, ОГРН 1173443011378, ИНН 3459073351) к инспекции Федеральной налоговой службы по Дзержинскому району г. Волгограда (400094, г. Волгоград, ул. 51-й Гвардейской Дивизии, д. 38, ОГРН 1043400306223, ИНН 3443077223) заинтересованные лица: Управление Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (400005, г. Волгоград, пр-кт им. В.И. Ленина, д. 90, ОГРН 1043400221127, ИНН 3442075551), общество с ограниченной ответственностью "Пекарея-Волгоград" (400005, г. Волгоград, ул. им. Землянского, д. 7, оф. 9, ОГРН 1163443051078, ИНН 3461058880, дата прекращения деятельности: 25.05.2021), общество с ограниченной ответственностью "Каравай-Волгоград" (400127, г. Волгоград, ул. 4-х Связистов, д. 23Д, Г, оф. 2, ОГРН 1163443069635, ИНН 3459069877, дата прекращения деятельности: 31.05.2021), общество с ограниченной ответственностью "Мускат-Волгоград" (400002, г. Волгоград, ул. Казахская, д. 27, помещ. 1, ОГРН 1173443024589, ИНН 3460071246, дата прекращения деятельности: 25.03.2021), общество с ограниченной ответственностью "Ваниль-Волгоград" (400002, г. Волгоград, ул. Казахская, д. 27, оф. 1, ОГРН 1163443082505, ИНН 3460066729, дата прекращения деятельности: 25.03.2021), общество с ограниченной ответственностью "Буфет-Волгоград" (400087, г. Волгоград, ул. им. Рокоссовского, д. 44, помещ. 3, ОГРН 1173443026118, ИНН 3444267065, дата прекращения деятельности: 25.03.2021), индивидуальный предприниматель Беликина Светлана Александровна (ОГРНИП 320344300015806, ИНН 34140170288), индивидуальный предприниматель Землянский Юрий Станиславович (ОГРНИП 318344300076370, ИНН 344400588726), индивидуальный предприниматель Иванов Станислав Александрович (ОГРНИП 318344300076381, ИНН 34420520224), индивидуальный предприниматель Клименко Дарья Валерьевна (ОГРНИП 318344300076760, ИНН 343501815821), индивидуальный предприниматель Нагайцев Виталий Анатольевич (ОГРНИП 318344300038495, ИНН 344222992727), индивидуальный предприниматель Макарова Любовь Владимировна (ОГРНИП 318344300030510, ИНН 344210965126), индивидуальный предприниматель Джалилова Яна Джоракуловна (ОГРНИП 319344300078008, ИНН 344345406080), индивидуальный предприниматель Колесникова Юлия Александровна (ОГРНИП 319344300007949, ИНН 344222071518), индивидуальный предприниматель Хантимирова Райся Рушановна (ОГРНИП 320344300079042, ИНН 344701548163), индивидуальный предприниматель Морозова Елена Михайловна (ОГРНИП 320344300078488, ИНН 344200460292) о признании недействительным решения,

установил:

общество с ограниченной ответственностью "Хлебница-Волгоград" (далее - ООО "Хлебница-Волгоград", общество, налогоплательщик, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции Федеральной налоговой службы по Дзержинскому району г. Волгограда (далее - ИФНС России по Дзержинскому району г. Волгограда, инспекция, налоговый орган) от 08.07.2022 N 1677 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. ООО "Хлебница-Волгоград" заявлено ходатайство о восстановлении срока подачи указанного заявления.

[Решением](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7934E4D8C480FE9C03A88848ADACDD0752A97EBC3A464C162EC3F73EA22F9811D9363DAE9B59G3H) Арбитражного суда Волгоградской области от 13.06.2024 ходатайство ООО "Хлебница-Волгоград" о восстановлении срока удовлетворено, срок на обжалование восстановлен, в удовлетворении требований ООО "Хлебница-Волгоград" отказано.

[Постановлением](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B6A26E4DDCFDFF1955EA78A48A7A5DF5805AB2FE93443444674D3F377F7208613C3283BB09B96D654G7H) Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.10.2024, [решение](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7934E4D8C480FE9C03A88848ADACDD0752A97EBC3A464C162EC3F73EA22F9811D9363DAE9B59G3H) Арбитражного суда Волгоградской области от 13.06.2024 оставлено без изменения.

Не согласившись с состоявшимися по делу судебными актами, ООО "Хлебница-Волгоград" обратилось в Арбитражный суд Поволжского округа с кассационной жалобой, в которой просит их отменить в части отказа в удовлетворении заявленных требований и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных обществом требований в полном объеме, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права и нарушение норм процессуального права.

Налогоплательщик указывает на необоснованность выводов проверки о неправомерном создании ООО "Хлебница-Волгоград" схемы минимизации налоговых обязательств посредством вовлечения в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, фактически составляющих с обществом единый хозяйствующий субъект: ООО "Пекарея-Волгоград" ИНН 3461058880, ООО "Каравай-Волгоград" ИНН 3459069877, ООО "Мускат-Волгоград" ИНН 460071246, ООО "Ваниль-Волгоград" ИНН 3460066729, ООО "Буфет-Волгоград" ИНН 3444267065, ИП Беликина С.А. ИНН 341401702884, ИП Землянский Ю.С. ИНН 344400588726, ИП Иванов С.А. ИНН 344205202249, ИП Клименко Д.В. ИНН 343501815821, ИП Нагайцев В.А. ИНН 344222992727, ИП Макарова ЛВ. ИНН 344210965126, ИП Джалилова Я.Д. ИНН 344345406080, ИП Колесникова Ю.А. ИНН 344222071518, ИП Хантимирова P.P. ИНН 344701548163, ИП Морозова Е.М. ИНН 344200460292.

По мнению налогоплательщика, налоговым органом не доказан умысел действий ООО "Хлебница-Волгоград", направленных на искажение фактов хозяйственной жизни, согласованность и подконтрольность действий организаций и индивидуальных предпринимателей, отсутствие экономической обоснованности и разумной деловой цели, взаимозависимость участников схемы.

Заявитель указывает на то, что указанные организации и индивидуальные предприниматели осуществляли взаимодействие в рамках лицензионных договоров коммерческой концессии ("франшизы"), дающих право вести бизнес другой компании и использовать ее бизнес-модель. При этом ООО "Хлебница-Волгоград" как добросовестный франчайзер не просто продавало права указанным организациям и индивидуальным предпринимателям (франчайзи), но и на всех этапах сопровождало их деятельность.

Таким образом, ООО "Хлебница-Волгоград", используя для себя новую форму взаимодействия, старалось контролировать процесс для сохранения своего имени, бренда, в том числе: осуществляло поиск и аренду помещений для размещения пекарен; осуществляло ремонт помещений и подготовку к эксплуатации; осуществляло рекламное оформление пекарен и размещало информацию и коммерческое обозначение в сети Интернет; приобретало оборудование для пекарен, устанавливало его и сдавало в аренду франчайзи; выбирало лицензиатов (франчайзи) из числа сотрудников ООО "Хлебница-Волгоград", так как они имели соответствующий опыт в сфере производства хлебобулочных изделий; осуществляло взаимодействие с поставщиками сырья для изготовления хлебобулочных изделий в пекарнях; осуществляло организацию работы пекарен; приобретало ККТ и сдавало ее в аренду организациям и индивидуальным предпринимателям.

С учетом изложенного, ООО "Хлебница-Волгоград", указывая на недоказанность события и состав налогового правонарушения, выразившегося в нарушении положений [пункта 1 статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067283A032A626D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) НК РФ, и, обращая внимание на уплату налогоплательщиком в добровольном порядке и в полном объеме доначисленных выездной налоговой проверкой сумм налогов, пеней и штрафов, просит в полном объеме отменить решение Инспекции от 08.07.2022 N 1677 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (далее - Управление) в представленном в соответствии со [статьей 279](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A232AA29861A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации отзыве на кассационную жалобу просит решение суда первой инстанции и [постановление](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B6A26E4DDCFDFF1955EA78A48A7A5DF5805AB2FE93443444674D3F377F7208613C3283BB09B96D654G7H) апелляционной инстанции оставить без изменения, считает их законными и обоснованными.

Представитель общества в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе.

Представители Управления и инспекции отклонили кассационную жалобу по основаниям, изложенным в отзыве.

Изучив материалы дела, оценив доводы кассационной жалобы и отзыва на нее, проверив в пределах, установленных [статьей 286](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A232AA25841A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) АПК РФ, правильность применения судами норм материального права и соблюдение норм процессуального права, а также соответствие выводов судов имеющимся в материалах дела доказательствам, Арбитражный суд Поволжского округа не находит оснований для удовлетворения жалобы.

Как следует из материалов дела, на основании решения ИФНС России по Дзержинскому району г. Волгограда от 04.10.2021 N 2 инспекцией в период с 04.10.2021 по 18.03.2022 проведена выездная налоговая проверка в отношении ООО "Хлебница-Волгоград" по всем налогам, сборам, страховым взносам за период с 01.01.2018 по 31.12.2020 по вопросам правильности их исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления), по итогам которой составлен акт от 08.76.2022 N 5160.

По результатам рассмотрения данного акта и иных материалов налоговой проверки Инспекцией вынесено решение от 08.8.2022 N 1677, которым обществу доначислены суммы неуплаченных налогов в общем размере 160 912 798 руб., в том числе налог на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 95 762 774 руб., налог на прибыль организаций в сумме 65 150 024 руб., начислены пени по налогам в общем размере 58 316 147,60 руб., налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной [пунктом 3 статьи 122](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067286A232A12B811A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) НК РФ, в виде штрафа в размере 5 663 938 руб., [статьей 119](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067283A333A326D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) НК РФ в виде штрафа в размере 4 247 953 руб., [пунктом 1 статьи 126.1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067282A03AA326D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) НК РФ, в виде штрафа в размере 500 руб.

Основанием для доначисления ООО "Хлебница-Волгоград" налога на добавленную стоимость в сумме 95 762 774 руб., налога на прибыль организаций в сумме 65 150 024 руб., пеней послужили выводы инспекции о том, что в результате заключения лицензионных договоров на передачу готовой схемы ведения бизнеса и право пользоваться товарным знаком пекарня "Хлебница" ООО "Хлебница-Волгоград" осуществлено выделение группы взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей с целью формального соблюдения ими условий, предусмотренных [пунктом 3 статьи 346.12](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A230A7258E1A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H), [статьей 346.26](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F09808AC8849AFFB8A0503FC70B9321604067286A230A52F831A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) НК РФ, что позволило налогоплательщику и подконтрольным ему лицам применять специальные режимы налогообложения (УСН и ЕНВД), и как следствие, получать налоговую экономию в виде неисчисления и неуплаты налогов, предусмотренных общей системой налогообложения.

Налоговый орган счел, что фактически ООО "Хлебница-Волгоград" с подконтрольными ему лицами является единым хозяйствующим субъектом, при этом какая-либо разумная деловая цель и экономическая обоснованность в "дроблении" бизнеса сети "Пекарня" на территории Волгоградской области с привлечением сублицензиатов (полностью подконтрольных ООО "Хлебница-Волгоград" и не имеющих какой-либо самостоятельности), за исключением уменьшения действительных налоговых обязательств, отсутствовали. Инициатором, контролирующим органом и выгодоприобретателем формального разделения ("дробления") бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц являлось ООО "Хлебница-Волгоград".

Решением УФНС России по Волгоградской области от 22.02.2023 N 130 жалоба ООО "Хлебница-Волгоград" на решение инспекции от 08.07.2022 N 1677 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с указанным решением УФНС России по Волгоградской области, общество обратилось в ФНС России.

Решением УФНС России по Волгоградской области от 20.11.2023 N 18-2023/85ск внесено изменение в решение инспекции в части начисления пени в период моратория с 01.04.2022 по 01.10.2022 в соответствии с [постановлением](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79C02A88F4DAFFB8A0503FC70B9321616062A8AA231BC2D820FDF283D5AGBH) Правительства Российской Федерации от 28.03.2022 N 497 "О введении моратория на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям, подаваемым кредиторами", размер пени уменьшен на сумму 7 126 252,32 руб.

Решением ФНС России от 13.12.2023 N БВ-3-9/16331@ жалоба налогоплательщика от 02.05.2023 N ФНС-1/23 (с учетом дополнения к жалобе от 09.06.2023 N 1/1-23) оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды предыдущих инстанций пришли к выводу о правомерном доначислении налоговым органом спорных сумм налога, пени и штрафа в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом.

В силу [части 1 статьи 198](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067284A533A979D75588253FAC8796D05CA46F5859GBH), [части 4 статьи 200](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067284A536A979D75588253FAC8796D05CA46F5859GBH) АПК РФ, а также разъяснений, данных в [пункте 1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79C00A28847AFFB8A0503FC70B9321604067286A233A22D801A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.06.2022 N 21 "О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" действия, решения органов, осуществляющих публичные полномочия, могут быть признаны незаконными, если они не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской деятельности.

[Подпунктом 1 пункта 1 статьи 23](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067285A633A979D75588253FAC8796D05CA46F5859GBH) НК РФ установлено, что налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги.

Согласно [части 1 статьи 252](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A232AB28821A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в [статье 270](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A231A12B8E1A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) настоящего Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных [статьей 265](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A231A025821A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

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

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

Объектом налогообложения НДС признается операция по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации ([статья 146](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A233A229871A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) НК РФ).

Согласно [части 1 статьи 154](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067285A032A5298D458C6C6AA39994CA42A271589EE156G1H) НК РФ налоговая база для исчисления подлежащего уплате НДС при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей [статьей](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A233A02E841A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H), определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со [статьей 105.3](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067286A737A226D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

[Частями 1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A233A72C801A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) и [2 статьи 171](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A034A42A8D458C6C6AA39994CA42A271589EE156G1H) НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со [статьей 166](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321604067286A233A62F801A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) НК РФ, на полагающиеся налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с [НК](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321616062A8AA231BC2D820FDF283D5AGBH) 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 ([часть 1 статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067283A032A626D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) НК РФ).

Положениями [пункта 2 статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067283A032A726D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) НК РФ предусмотрены условия, при одновременном соблюдении которых, в случае отсутствия обстоятельств, установленных [пунктом 1 статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067283A032A626D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) Кодекса, налогоплательщик вправе по имевшим место сделкам (операциям) уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй [Кодекса](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8F49AFFB8A0503FC70B9321616062A8AA231BC2D820FDF283D5AGBH), а именно: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Исходя из положений [пункта 1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F59D08A38F44F2F1825C0FFE77B66D01034F7E87A233A2288D458C6C6AA39994CA42A271589EE156G1H) 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), под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы.

Представление налогоплательщиком документов как в обоснование налоговых вычетов по НДС, так и расходов по налогу на прибыль не является само по себе достаточным основанием для получения соответствующей налоговой выгоды, если налоговым органом доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Налоговым органом могут быть представлены доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды, которые подлежат исследованию и оценке в совокупности и взаимосвязи.

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или экономической деятельности ([пункт 4](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F59D08A38F44F2F1825C0FFE77B66D01034F7E87A233A32C8D458C6C6AA39994CA42A271589EE156G1H) Постановления N 53).

[Постановлением](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7935F6B591D3F09D09A28848AFFB8A0503FC70B9321616062A8AA231BC2D820FDF283D5AGBH) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.04.2013 N 15570/12 определен ряд критериев, по которым должно осуществляться отграничение законной оптимизации структуры бизнеса от дробления бизнеса в целях получения необоснованной налоговой выгоды, в число которых входит: самостоятельность выполняемых организациями видов деятельности, включение их деятельности в единый производственный процесс, направленность на достижение общего экономического результата, действительная хозяйственная, экономическая самостоятельность организаций.

Под дроблением бизнеса следует понимать факт снижения налогоплательщиками своих налоговых обязательств путем создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика. При этом получение необоснованной налоговой выгоды достигается в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих действующему законодательству.

Существенными обстоятельствами при рассмотрении спора о применении схемы "дробления" 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 выведения части выручки и получения налоговой выгоды при налогообложении группы лиц в целом.

В упомянутых случаях у налоговых органов возникают основания для определения прав и обязанностей соответствующих лиц, исходя из подлинного экономического содержания их деятельности путем консолидации доходов и исчисления налогов по общей системе налогообложения.

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.

Как следует из материалов дела и подтверждено судами, 10.01.2018 ООО "Хлебница-Волгоград" с целью осуществления деятельности по производству и реализации продукции под брендом ("пекарня Хлебница") заключены лицензионные договоры с владельцами франшизы "пекарня Хлебница" - ООО "Хлебница" ИНН 1841043580 (с 10.01.2018 по 31.05.2019) и ООО "Корпорация Хлебница" ИНН 7734424983 (с 01.06.2019).

Лицензионные договоры подписаны со стороны ООО "Хлебница" и ООО "Корпорация-Хлебница" директором Власовым А.И., со стороны ООО "Хлебница-Волгоград" - директором Саматовой О.В.

В тот же день 10.01.2018 ООО "Хлебница-Волгоград" оформлены лицензионные договоры с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями ООО "Пекарея-Волгоград", ООО "Каравай-Волгоград", ООО "Мускат-Волгоград", ООО "Ваниль-Волгоград", ООО "Буфет-Волгоград", ИП Беликиной С.А., ИП Землянским Ю.С., ИП Ивановым С.А., ИП Клименко Д.В., ИП Нагайцевым В.А., ИП Макаровой Л.В., ИП Джалиловой Я.Д.

Налоговым органом также установлено, что 24.12.2020 зарегистрирована индивидуальная предпринимательская деятельность Морозовой Е.М., Хантимировой Р.Р. и Колесниковой Ю.А., которыми производство хлебобулочных изделий в торговых точках "Хлебница" осуществлялось с того же дня без заключения лицензионного договора.

В ходе анализа условий лицензионных и сублицензионных договоров, заключенных ООО "Хлебница-Волгоград" с владельцами франшизы и спорными организациями соответственно, налоговым органом установлена идентичность их условий, кроме условий о количестве пекарен, которые могут быть открыты одним лицензиатом, размере сумм первоначального взноса и ежемесячного вознаграждения право использования интеллектуальной собственности (размер вознаграждения, выплачиваемого обществом владельцам франшизы, превышает размер вознаграждения, полученного заявителем от спорных организаций).

Согласно выпискам по расчетному счету за 2018-2020 годы ООО "Хлебница-Волгоград" в адрес ООО "Хлебница", ООО "Корпорация Хлебница" перечислены денежные средства с назначением платежа: "Оплата по Лицензионному договору за использование товарного знака", "Оплата согл. лицензионному договору".

Индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами (подконтрольными лицами) в адрес ООО "Хлебница-Волгоград" также перечислены денежные средства с назначением платежа "Оплата по лицензионному договору". При этом индивидуальными предпринимателями не оплачены суммы первоначального взноса в размере 1 000 000 руб., установленные дополнительными соглашениями к лицензионным договорам.

В соответствии с пунктом 3.2 лицензионных договоров при невыплате или неполной выплате лицензиатом первоначального взноса либо просрочке выплаты на два и более банковских дней лицензиар вправе приостановить исполнение своих обязанностей и потребовать от лицензиата возмещения всех убытков и (или) расторгнуть договор в одностороннем порядке.

Согласно пункту 6 (приложение N 2 к лицензионному договору) в случае просрочки исполнения любого денежного обязательства предусмотрена ответственность в виде санкции в размере 1% от суммы задолженности за каждый день просрочки платежа.

Однако ООО "Хлебница-Волгоград" санкции к лицензиатам не применены, исполнение своих обязанностей не приостановлено, договоры не расторгнуты.

Налоговым органом в ходе проверки установлено, что деятельность бизнеса, целью которого являлось производство и реализация хлебобулочной продукции под узнаваемым брендом ("пекарня Хлебница"), разделена следующим образом:

- в функции ООО "Хлебница-Волгоград" входила аренда помещения и выполнение строительно-монтажных работ по приведению помещений в соответствии с требованиями договоров, которые далее Общество сдавало в субаренду подконтрольным лицам, а также осуществление контроля над исполнением ими обязательств, установленных сублицензионными договорами;

-в функции подконтрольных лиц ООО "Хлебница-Волгоград" входило производство и реализация в розницу хлебобулочных изделий в магазинах-кулинариях и пекарнях.

Лицензиатами (контрагентами) ООО "Хлебница-Волгоград" заявлен вид деятельности: "Деятельность ресторанов и услуги по доставке продуктов питания" (применялся специальный режим налогообложения в виде ЕНВД).

Также лицензиаты получали доход от сдачи помещений в субсубаренду (применялась упрощенная система налогообложения).

Сублицензионными договорами было предусмотрено обеспечение ООО "Хлебница-Волгоград" своих Лицензиатов рекламными материалами, консультационной и технической поддержкой, обязательное согласование (в части выбора помещения, рекламного оформления и внешнего вида помещений, мероприятий по рекламе товаров, соответствия качества продукции товаров, др.), в том числе в виде проведения проверок и составлением актов проверки, согласований, рекомендаций, одобрений и оценки действий пекарен и осуществление постоянного контроля Лицензиаром (ООО "Хлебница-Волгоград") за деятельностью Сублицензиатов (ООО и ИП),

В обязанности Лицензиатов входило обязательное предоставление отчетов об использовании результата интеллектуальной деятельности в установленном регламенте и по образцу, периодичностью, установленной Лицензиаром, на получение от лицензиата максимальной информации о своей деятельности.

Инспекцией также установлено, что весь организационный и производственный процесс (выбор и наем помещения для размещения пекарен, дальнейшее их содержание, дизайн и оформление пекарен, продвижение бизнеса (реклама и маркетинг), приобретение оборудования и дальнейшее его обслуживание, поиск и обучение сотрудников, выбор поставщиков сырья для изготовления хлебобулочных изделий по готовой рецептуре, анализ рынка сбыта и др.), а также управление деятельностью пекарен и контроль за качеством выпускаемой продукции, координировалось одними и теми же лицами - сотрудниками ООО "Хлебница-Волгоград". С целью осуществления контроля и оказания консультаций, содействия и помощи в ведении хозяйственной деятельности пекарен, ООО "Хлебница-Волгоград" содержало штат сотрудников, которыми обеспечивалось выполнение этих задач.

Кроме того, в ходе проверки установлено, что ООО "Хлебница-Волгоград" принимало непосредственное участие и в иных сферах финансово-хозяйственной деятельности пекарен, которые ими же были выделены в отдельные предприятия. ООО "Хлебница-Волгоград" осуществлялись расходы на обеспечение жизнедеятельности пекарен всей сети "Хлебница" (расходы на рекламу, объявления через интернет-сайты, оплата заработной платы своим сотрудникам, которые выполняли работу для подконтрольных лиц и др.). Прием сырья от поставщиков для изготовления продукции пекарнями осуществлялся совместными силами работников сети пекарен "Хлебница" и налогоплательщика.

Налоговым органом в ходе проверки установлены факты и обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии самостоятельности спорных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и подконтрольности единому контролирующему органу - ООО "Хлебница-Волгоград".

ИП и ЮЛ не имели собственных средств и ресурсов для аренды помещений напрямую у собственников (арендаторов помещений).

Поиском помещений, заключением договоров аренды занималось ООО "Хлебница-Волгоград", с последующей их передачей в субаренду ЮЛ и ИП для размещения пекарен "Хлебница", что подтверждается: свидетельскими показаниями директора общества Саматовой О.В. и свидетельскими показаниями и пояснениями ИП; договорами субаренды, которые заключены между сторонами (собственниками, арендаторами, субарендаторами); свидетельскими показаниями сотрудников ООО "Хлебница-Волгоград", которые пояснили, что поиском помещений для размещения пекарен, занимался Землянский Ю.С. (в 2018 году директор ООО "Буфет-Волгоград", сотрудник ООО "Пекарея-Волгоград" (директор Саматова О.В.), сотрудник ООО "Мускат-Волгоград" (директор Клименко Д.В.). С 17.06.2018 года Землянский Ю.С. был зарегистрирован в качестве ИП (лицензиат ООО "Хлебница-Волгоград")).

Также установлено, что договоры субаренды помещений, заключенные между ООО "Хлебница-Волгоград" с ИП и ЮЛ, содержат идентичные для всех договоров условия.

Кроме того, ремонт и текущее содержание арендованных и переданных в субаренду помещений под пекарни осуществлялось за счет ООО "Хлебница-Волгоград" или за счет спорных организаций, но с участием сотрудников Общества и/или сотрудников сети пекарен "Хлебница".

Данные обстоятельства подтверждаются материалами дела и не оспариваются заявителем.

Судом также установлено, что ООО "Хлебница-Волгоград" осуществляло за счет собственных средств рекламное оформление торговых точек (внешний вид и внутри), что предусмотрено сублицензионными договорами, согласно которым все мероприятия Лицензиата, связанные с рекламой товаров, производимых/продаваемых должны быть согласованы с Лицензиаром. Все права на рекламные продукты, принадлежат исключительно Лицензиару, Лицензиат вправе использовать их только с целью рекламирования пекарни в указанном лицензиаром объеме. Рекламные материалы, разработанные самостоятельно, лицензиаты имеют право использовать только с письменного с Лицензиара (ООО "Хлебница-Волгоград"). Проведение Лицензиатами любых рекламно-маркетинговых акций, кино- и фотосъемок в помещении предприятий допускается исключительно с письменного согласия Лицензиара.

Более того, ООО "Хлебница-Волгоград" осуществлена оплата за выдачу разрешения на установку и эксплуатацию рекламной конструкции по адресу: г. Волжский, пр. Ленина, 94, в адрес комитета земельных ресурсов Администрации городского округа - город Волжский Волгоградской области.

Из свидетельских показаний Соболевского О.Н. (сотрудник ООО "Хлебница-Волгоград") следует, что ООО "Хлебница-Волгоград" осуществляло текущий ремонт и содержание рекламных конструкций.

Кроме того, получено документальное подтверждение от ИП Бирюковой (Смусевой) И.Н. о том, что ею выполнен монтаж и демонтаж баннеров по адресам торговых точек сети пекарен, заказчиком и плательщиком работ являлось ООО "Хлебница-Волгоград".

ИП Бирюковой (Смусевой) И.Н. в подтверждение взаимоотношений с ООО "Хлебница-Волгоград" представлены акты, подтверждающие "изготовление элементов СНР для оформления ТТ", "установку прожектора", "изготовление металлического каркаса", "монтаж, демонтаж баннера", "демонтаж вывески, очистки витрин на ТТ", "оформление козырька", с указанием в них адресов торговых точек, на которых осуществлялись работы.

Также выявлено, что в сети Интернет размещена рекламная информация для покупателей хлебобулочных изделий сети пекарен "Хлебница" с указанием единого номера телефона: (8442) 24-24-24 и 960-074-2037 для всех торговых точек г. Волгограда и г. Волжского Волгоградской области.

При таких обстоятельствах, суды согласились с выводами инспекция о том, что в распространяемой рекламе в сети Интернет, розничная торговая участников "раздробленного" бизнеса позиционируется как единая, а формально разделенные торговые объекты позиционируются как один объект, с указанием единого контактного номера телефона для потенциальных потребителей (покупателей).

Налоговым органом установлено, что ООО "Хлебница-Волгоград" приобретало за свой счет необходимое оборудование и устанавливало его в пекарнях, что не оспаривается заявителем. Также, Общество обеспечивало своих лицензиатов хозяйственным инвентарем и хозяйственными принадлежностями.

Поставщиками оборудования и инвентаря для ООО "Хлебница-Волгоград" являлись: ИП Иващенко Е.С., ИП Смирнова Ю.А., ИП Сычугова Е.С., ООО "Авангард", ООО "Вудмакс", ООО "ТК "Айсберг", ООО "Доморент", ООО "Комплект Сервис", ООО "РесКом", ООО "ВЦПО "Фавор", ООО "Хлебница".

Таким образом, в связи с отсутствием у спорных организаций собственных средств и ресурсов, ООО "Хлебница-Волгоград" обеспечивало их необходимым оборудованием, а также инвентарем и хозяйственными принадлежностями, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности в пекарнях.

Кроме того, Общество сдавало в аренду своим подконтрольным лицам оборудование (технологическое и торговое) и инвентарь, которое приобреталось и устанавливалось в пекарнях за собственные средства, а также в дальнейшем осуществляло их обслуживание.

При этом сумма арендных платежей за переданное лицензиатам оборудование и инвентарь, превысила их стоимость, что свидетельствует об отсутствии в действиях подконтрольных организаций разумных экономических или иных причин, деловой цели и не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости заключения договоров с обществом.

Проверкой также выявлено, что ООО "Хлебница-Волгоград" приобретало контрольно-кассовую технику (далее - ККТ) и передавало в аренду своим подконтрольным лицам, что следует из допроса директором ООО "Хлебница-Волгоград" Саматовой О.В. (протокол допроса от 24.12.2021 N 476).

Судами учтено, что выручка, поступившая через ККТ от реализации продукции, составила 1 444 915 576 руб., выручка, поступившая на банковские счета ИП, составила 1 010 386 172 руб., что указывает на то, что выручка, поступившая с применением ККТ, инкассировалась на расчетный счет не в полном объеме, вследствие чего наличные денежные средства в размере 434 529 404 руб. были выведены из хозяйственного оборота и остались в распоряжении ООО "Хлебница-Волгоград" и подконтрольных организаций.

Налоговым органом по результатам проведенных допросов свидетелей (Голова Л.А., Дудникова Т.Ю., Воронина О.Ю.) установлено, что наличность из кассы изымалась ИП, а также иными неустановленными лицами. Инкассация денег производилась ООО "Хлебница-Волгоград" по вторникам и четвергам. Главный бухгалтер ООО "Хлебница-Волгоград" Лебедева Т.А. делала рассылку по телефону ИП с указанием суммы инкассации и суммы дохода ИП. Выручка привозилась в понедельник, среду и пятницу. В эти дни бухгалтеры ИП отчитывались главному бухгалтеру ООО "Хлебница-Волгоград" об остатке денежных средств в кассе (свидетель Цыкальчук С.А.).

Согласно представленным РОСИНКАС документам инкассация выручки производилась по вторникам и четвергам, в том числе инкассирование денежной наличности отдельных подконтрольных лиц (ИП Макаровой Л.В., ИП Клименко Д.В., ИП Нагайцевым В.А., ООО "Пекарея-Волгоград", ООО "Ваниль-Волгоград", ООО "Каравай-Волгоград") осуществлялась с юридического адреса ООО "Хлебница-Волгоград".

Из материалов дела следует, что подконтрольные ООО "Хлебница-Волгоград" лица (индивидуальные предприниматели и должностные лица ЮЛ) до регистрации предпринимательской деятельности являлись сотрудниками Общества и (или) предприятий сети пекарен "Хлебница".

Налоговый орган в ходе проверки пришел к выводу, что разделение работников ООО "Хлебница-Волгоград" и его лицензиатов является условным и фактически работники, состоящие в трудовых отношениях с одним из участников "раздробленного" розничного бизнеса, выполняют трудовые функции и (или) управленческие функции в отношении других участников "раздробленного" бизнеса, в том числе без какого-либо документального обоснования этого факта:

- руководящий состав ООО "Хлебница-Волгоград" осуществлял контроль за деятельностью всей сети пекарен "Хлебница", открытых в Волгоградской области, в том числе проверка качества готовой продукции, консультационная и техническая поддержка, то есть выполняли работы, предусмотренные условиями сублицензионных договоров, заключенных с ЮЛ и ИП (аудитор, заведующий производством, технолог, специалист по обучению персонала); - сотрудники ООО "Хлебница-Волгоград" участвовали в деятельности пекарен; - индивидуальные предприниматели выполняли работу для всей сети пекарен "Хлебница"; - сотрудников пекарен и проверяемого налогоплательщика увольняли и оформляли из одного предприятия в другое формально, без изменения у них должностных обязанностей и рабочего места, и воспринимали они себя как единый хозяйствующий объект.

Обществом представлены сведения о доходах за 2018 год на сотрудников, которые ранее являлись сотрудниками обществ-лицензиатов.

Таким образом, кадровый состав организаций формируются за счет работников организаций сети пекарен "Хлебница".

Также установлено, что менеджеры по закупкам и категорийные менеджеры ООО "Хлебница-Волгоград" (Мищенко Н.Б., Дубинина, О.В., Киселева А.Н., Лекчинов Е.А., Грушина Ю.М.), энергетик Самсонычев И.Д., расписываются за прием товаров, поступивших для индивидуальных предпринимателей; а индивидуальные предприниматели выдают доверенности на получение товарно-материальных ценностей от поставщиков сотрудникам ООО "Хлебница-Волгоград" и др.

ООО "ЭР-Телеком" представлены документы, подтверждающие оказание услуг связи Интернет для ООО "Хлебница-Волгоград" и его 15 лицензиатов, анализом которых установлено, что представителями абонентов, адреса электронной почты, контактные номера телефонов являются едиными для нескольких лицензиатов.

При этом инспекцией установлено, что поставщиками товара (работ, услуг) являются одни и те же организации, индивидуальные предприниматели, физические лица.

В ходе анализа представленных поставщиками документов установлено, что товары, услуги для ЮЛ и ИП, подконтрольных ООО "Хлебница-Волгоград" поставлены (оказаны) в один день.

Так, акты выполненных работ на оказание услуг по стирке спецодежды ООО "Ручеек" подписаны 17.02.2020 и 04.08.2020 с индивидуальными предпринимателями Ивановым С.А., Нагайцевым В.А., Макаровой Л.В., Джалиловой Я.Д., Землянским Ю.С. и Клименко Д.В.; 15.10.2020 - Землянским Ю.С., Клименко Д.В., Ивановым С.А. и Джалиловой Я.Д.

УПД на поставку товара (перчатки, пакеты, туалетная бумага, мешки мусорные, салфетки, форма для пирога) ИП Казаченко О.В. подписаны с ООО "Буфет-Волгоград", ООО "Ваниль-Волгоград", ООО "Каравай-Волгоград", ООО "Мускат-Волгоград".

Помимо этого, установлено совпадение IP-адресов по осуществлению доступа к системе "Банк-Клиент", которые используются клиентами банка при электронном взаимодействии и идентифицируют их в системе, обеспечивающей возможность удаленного управления счетами.

Кроме того, в результате проведенного анализа установлен IP-адрес 188.233.187.110, с которого осуществлялось дистанционное банковское обслуживание, управление расчетными счетами и выставление электронных счетов проверяемым налогоплательщиком и его 15 контрагентами (ИП и ЮЛ - лицензиатами), то есть использовался один и тот же персональный компьютер (одного диапазона).

Также, установлено, что IP-адрес 188.233.187.110 по осуществлению доступа к системе "Банк-Клиент", используется ИП Саматовой О.В. ИНН 344604566174 (зарегистрирована в качестве ИП 19.11.2020), которая ранее являлась учредителем и руководителем ООО "Хлебница-Волгоград".

В сети Интернет размещена рекламная информация для покупателей хлебобулочных изделий сети пекарен "Хлебница" с указанием единого номера телефона (8442) 24-24-24 и 960-074-2037 для всех торговых точек г. Волгограда и г. Волжского.

Кроме того, налоговым органом в ходе проверки установлено совпадение контактных номеров телефонов, которые указаны в справках ф. 2-НДФЛ ООО "Хлебница-Волгоград" и ЮЛ и ИП (подконтрольных лиц).

Из свидетельских показаний менеджеров по персоналу (Крючкова СБ., протокол допроса от 13.01.2022 N 10; Корнилова О.П., протокол допроса от 17.02.2022 N 43 и др.) следует, что они, являясь сотрудниками ООО "Хлебница-Волгоград", осуществляли поиск работников для пекарен, то есть налогоплательщик нес расходы по содержанию менеджеров по персоналу, для выполнения кадровой работы подконтрольных ему организаций и индивидуальных предпринимателей.

Из свидетельских показаний сотрудников (Хмелевской Н.Н. - продавец-кассир, протокол допроса от 14.01.2022; Рожновой М.Н. - старший пекарь, протокол допроса от 18.02.2022 и др.) следует, что сотрудники пекарен не отделяют деятельность ЮЛ и ИП (лицензиатов, контрагентов) от деятельности ООО "Хлебница-Волгоград" и воспринимают их как единое целое, или как подразделения ООО "Хлебница-Волгоград". Кроме того, свидетели назвали ФИО индивидуальных предпринимателей и указали на то, что они фактически осуществляли функции менеджеров или территориальных управляющих. Также свидетели сообщили, что переходили работать из одного предприятия в другое по решению руководства, в связи с закрытием одного общества или ИП и открытием других. При этом их рабочее место не менялось, оставалось по прежнему адресу. Также свидетели поясняли, что когда вводили новое хлебобулочное изделие, приезжал технолог и показывал, как делать. Во всех пекарнях действовала одна система скидок на продукцию (ежедневно с 19.30 часов и до 11.00 часов).

Допрошенный ИП Землянский Ю.С. показал, что не помнит, кто был директором и его непосредственным начальником во время работы в ООО "Пекарея-Волгоград" и не помнит, где находился офис организации. Причиной увольнения из ООО "Пекарея-Волгоград" послужило более интересное предложение от ООО "Мускат-Волгоград". В обоих организациях он занимал должность менеджера и имел одинаковые обязанности - осуществлял контроль за бесперебойной работой оборудования на торговых точках.

Исходя из показаний ИП Землянского Ю.С. также следует, что он являлся директором ООО "Буфет-Волгоград", однако ему не известно, с кем был заключен лицензионный договор на право использования Коммерческого обозначения и Ноу-Хау.

Вместе с тем, как следует из лицензионного договора от 10.01.2018 N 5, он был подписан Саматовой О.В. и Землянским Ю.С.

Инспекцией установлено, что на момент заключения между ООО "Хлебница-Волгоград" с ИП Землянским Ю.С лицензионного договора, он был знаком с Саматовой О.В. и длительный период времени участвовал в деятельности сети пекарен "Хлебница". Кроме того, Землянский Ю.С. ранее (в 2016 году) являлся сотрудником ООО "СангиСтиль", в котором также работала Саматова О.В.

ИП Землянский Ю.С. также пояснил, что не выдавал доверенности на осуществление каких-либо действий и/или представление его интересов.

Вместе с тем, судами установлено, что от кредитного учреждения была получена доверенность, выданная Землянским Ю.С. на распоряжение денежными средствами на счетах в 2020 году - Опанасюк Л.Г., которая в период с декабря 2019 года по март 2020 года являлась бухгалтером ООО "Хлебница-Волгоград".

Кроме того, доверенности на получение товарно-материальных ценностей и право подписи в документах выданы сотрудникам ООО "Хлебница-Волгоград" - менеджеру по закупкам Мищенко Н.Б. и энергетику Самсонычеву И.Д.

В то же время, ИП Землянский Ю.С. сведения о выплаченных Опанасюк Л.Г., Мищенко Н.Б., Самсонычеву И.Д. доходах не представлял, какие-либо перечисления в их адрес не осуществлял.

На основании изложенного, суды согласились с выводами налогового органа о том, что показания ИП Землянского Ю.С. свидетельствуют об умышленном искажении обстоятельств и фактов, касающихся его участия в деятельности ООО "Пекарея-Волгоград" и ООО "Мускат-Волгоград", а также в качестве директора ООО "Буфет-Волгоград" и индивидуального предпринимателя.

Судами отмечено, что индивидуальными предпринимателями Морозовой Е.М., Хантимирова Р.Р. и др. в инспекцию представлена письменная информация по ряду вопросов, которые задавались Землянскому Ю.С., что свидетельствует о согласованности и подконтрольности их действий.

Кроме того, налоговым органом установлено, что обществом и подконтрольными лицами для оказания юридических, консультационных, консалтинговых и бухгалтерских услуг привлечен Токарев Д.А. и Тлесова А.В.

Условия договоров, заключенных подконтрольными лицами с Тлесовой А.В. и Токаревым Д.А., идентичны и включают в себя обязательства по абонентскому обслуживанию Клиента (ООО, ИП), в том числе: в области бухгалтерии (предоставлять оценку бизнеса, проводить информационно-консультационную работу бухгалтерской деятельности организации, осуществлять внутренний и внешний финансово-экономический анализ, а также оптимизацию документооборота, оказывать помощь в ведении бухгалтерского учета, при необходимости в его восстановлении); в области налоговых отношений (осуществлять помощь, давать рекомендации, оптимизировать и планировать налоговую политику организации при сложившихся негативных последствиях нарушений, др.); в области юриспруденции (осуществлять эффективное решение текущих проблем, предотвращать появление новых, разрабатывать договорную политику организации, помощь в формировании внутренних документов организации, консультирование по вопросам в области трудового законодательства). Услуги оказываются в устной и письменной, дистанционной и комбинированных формах с использованием телефонии и Интернета.

Также установлено, что Тлесова А.В. осуществляла ликвидацию ООО "Буфет-Волгоград" и в настоящее время является ликвидатором ООО "Хлебница-Волгоград".

Суды первой и апелляционной инстанции исходя из анализа исследованных документов, представленных в материалы дела, согласились с выводами налогового органа о том, что ООО "Хлебница-Волгоград" составлен фиктивный документооборот с подконтрольными лицами: ООО "Пекарея-Волгоград", ООО "Каравай-Волгоград", ООО "Мускат-Волгоград", ООО "Ваниль-Волгоград", ООО "Буфет-Волгоград", ИП Беликиной С.А., ИП Землянским Ю.С, ИП Ивановым С.А., ИП Клименко Д.В., ИП Нагайцевым В.А., ИП Макаровой Л.В., ИП Джалиловой Я.Д., ИП Колесниковой Ю.А., ИП Хантимировой P.P., ИП Морозовой Е.М.

В ходе проверки налоговым органом установлена совокупность фактов и обстоятельств, свидетельствующая об умышленном уменьшении ООО "Хлебница-Волгоград" своих налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль организаций путем формального разделения ("дробления") бизнеса на подконтрольных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, фактически составляющих с ООО "Хлебница-Волгоград" единый хозяйствующий субъект.

В результате неправомерных действий, выразившихся в составлении формального документооборота и распределении части доходов на лицензиатов, ООО "Хлебница-Волгоград" занизило выручку от реализации товаров и, как следствие, занизило налогооблагаемую базу для исчисления НДС и налога на прибыль организаций.

В данном случае, подконтрольные лица не являлись и не имели возможности быть самостоятельными и независимыми. В результате согласованных действий с индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами было намеренно осуществлено "дробление" единого процесса и созданы дополнительные звенья в цепочке реализации товаров потребителям через сеть пекарен "Хлебница".

Таким образом, видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика.

ООО "Хлебница-Волгоград" в нарушение положений [пункта 1 статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79600AD8848AFFB8A0503FC70B9321604067283A032A626D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) НК РФ искажены сведения о фактах хозяйственной жизни, в регистрах бухгалтерского и налогового учета отражена заведомо недостоверная информация об объектах налогообложения.

Налоговым органом выявлены признаки того, что бизнес-структура ООО "Хлебница-Волгоград" представляет собой ни что иное, как форму злоупотребления правом, заключающуюся в искусственном (формальном) "дроблении" бизнеса с целью минимизации налогообложения.

Инициатором и выгодоприобретателем формального разделения ("дробления") бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц являлось ООО "Хлебница-Волгоград".

Исходя из этого, доводы подателя кассационной жалобы, приведенные в обоснование применения бизнес-модели по использованию франшизы, не могут быть признаны обоснованными.

Инспекцией по результатам проверки определены фактические обязательства ООО "Хлебница-Волгоград" по НДС и по налогу на прибыль организаций.

При этом следует учитывать, что выводы инспекции, изложенные в оспариваемом налогоплательщиком решении, о необоснованном получении ООО "Хлебница-Волгоград" налоговой экономии в виде "дробления" бизнеса сети "Пекарня" на территории Волгоградской области с привлечением сублицензиатов, основаны на совокупности и взаимосвязи установленных в ходе проверки фактов и обстоятельств.

При таких обстоятельствах, исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства по правилам [статьи 71](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A233A62C8F1A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) АПК РФ в их совокупности и взаимосвязи, суды правомерно отказали в удовлетворении заявленных обществом требований, признав решение ИФНС России по Дзержинскому району г. Волгограда от 08.07.2022 N 1677 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения соответствующим нормам действующего законодательства.

Кассационная инстанция считает, что выводы судов соответствуют фактическим обстоятельствам дела и основаны на правильном применении норм материального права.

Установленные судами обстоятельства дела в нарушение [статьи 65](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A233A12A821A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обществом в кассационной жалобе не опровергнуты, в том числе ссылками на конкретные документы, имеющиеся в материалах дела.

Вопреки позиции подателя жалобы, всем доводам и позиции сторон судом первой инстанции дана тщательная и надлежащая оценка. При этом неотражение в судебном акте всех имеющихся в деле доказательств либо доводов стороны, не свидетельствует об отсутствии их надлежащей судебной проверки и оценки (Определения Верховного Суда Российской Федерации от 06.10.2017 [N 305-КГ17-13690](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7935F6B591D3F69F05AB8846AFFB8A0503FC70B9321616062A8AA231BC2D820FDF283D5AGBH), от 13.01.2022 [N 308-ЭС21-26247](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7935F6B591D3F59707A88E4FAFFB8A0503FC70B9321616062A8AA231BC2D820FDF283D5AGBH))

Доводы, изложенные в кассационной жалобе, тождественны доводам, которые являлись предметом рассмотрения в судах первой и апелляционной инстанций, им дана надлежащая правовая оценка. По существу они свидетельствуют о несогласии с оценкой доказательств и установленными по делу фактическими обстоятельствами и сводятся к переоценке выводов судов первой и апелляционной инстанций, что не допускается в суде кассационной инстанции в силу положений [статьи 286](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A232AA25841A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) и [части 2 статьи 287](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A232AA24821A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Иное толкование заявителем жалобы положений действующего законодательства, а также иная оценка обстоятельств спора не свидетельствует о неправильном применении судами норм права.

Нарушений норм процессуального права, являющихся согласно [части 4 статьи 288](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A23BA726D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в любом случае основаниями для отмены обжалуемых судебных актов, судом кассационной инстанции не установлено.

На основании изложенного и руководствуясь [пунктом 1 части 1 статьи 287](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A232AA258E1A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H), [статьями 286](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A232AA25841A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H), [289](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A232AB2C861A89797BFB9496D65CA66B449CE3665EG5H) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Поволжского округа

постановил:

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 13.07.2024 [постановление](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B6A26E4DDCFDFF1955EA78A48A7A5DF5805AB2FE93443444674D3F377F7208613C3283BB09B96D654G7H) Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.10.2024 по делу N А12-4458/2024 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 порядке и сроки, предусмотренные [статьями 291.1](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067286A435A126D240997D32AE9B88D446B86D5A9C5EG6H), [291.2](consultantplus://offline/ref=25BF3AEFD4E3C3BDC57B7426E3B591D3F79705AB884CAFFB8A0503FC70B9321604067281AB3AA979D75588253FAC8796D05CA46F5859GBH) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий судья

Р.Р.МУХАМЕТШИН

Судьи

Э.Т.СИБГАТУЛЛИН

Л.Ф.ХАБИБУЛЛИН