|  |
| --- |
|  |
| Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.11.2024 N Ф09-5406/24 по делу N А47-7496/2023Требование: О признании недействительным решения налогового органа.Обстоятельства: Начислены налог на прибыль, НДС, налог на имущество, налог по УСН, пени, штрафы со ссылкой на создание ряда организаций, занимающихся одной деятельностью, по одному адресу, подконтрольных одним лицам, что повлекло возможность получения товарного кредита в больших размерах и минимизацию налоговых обязательств ввиду регулирования объемов выручки.Решение: Требование удовлетворено, так как не установлено, что между лицами имела место взаимозависимость; налогоплательщик не мог влиять на распределение реализуемых объемов продукции ввиду того, что основные объемы приобретались на условиях товарного кредита, лимиты на который определялись поставщиками. |
| Документ предоставлен [**КонсультантПлюсwww.consultant.ru**](https://www.consultant.ru)Дата сохранения: 06.03.2025  |

АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 8 ноября 2024 г. N Ф09-5406/24

Дело N А47-7496/2023

Резолютивная часть постановления объявлена 07 ноября 2024 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 08 ноября 2024 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:

председательствующего Жаворонкова Д.В.,

судей Лукьянова В.А., Сухановой Н.Н.

при ведении протокола помощником судьи Кармацкой О.Л., с использованием средств видеоконференц-связи при содействии Арбитражного суда Оренбургской области, рассмотрел в судебном заседании кассационную жалобу кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 13 по Оренбургской области (далее - инспекция) на решение Арбитражного суда Оренбургской области от 26.01.2024 по делу N А47-7496/2023 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2024 по тому же делу.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании приняли участие представители:

общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом Евро Хим" - Гонышев А.А. (доверенность от 16.01.2024, диплом), Симоненко А.В. (доверенность от 16.01.2024, диплом);

инспекции - Четверикова Е.О. (доверенность от 20.09.2023, диплом).

Общество с ограниченной ответственностью "Торговый дом Евро Хим" (далее - заявитель, ООО "ТД Евро Хим", общество) обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 13 по Оренбургской области (далее - Межрайонная ИФНС России N 13 по Оренбургской области, инспекция, налоговый орган, заинтересованное лицо) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения N 16-13/1473 от 10.03.2023.

Решением суда первой инстанции от 26.01.2024 заявленные требования удовлетворены частично. Решение инспекции N 16-13/1473 от 10.03.2023 признано недействительным в части доначисления ООО "ТД Евро Хим" налога на прибыль организаций в общей сумме 30 544 978 руб., налога на добавленную стоимость (далее - НДС) - 59 035 486 руб., налога на имущество организаций - 836 531 руб., налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, - 764 112 руб. и соответствующих сумм пени, в части привлечения к налоговой ответственности в виде соответствующих сумм штрафов по п. 3 ст. 122, п. 1 ст. 119, п. 1 ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2024 решение суда оставлено в силе.

Налоговый орган полагает, что судами неправильно применены нормы материального права, нарушены нормы процессуального права, что привело к принятию неправильного постановления, что согласно статье 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) является основанием для отмены решения суда и постановления арбитражного апелляционного суда. Приведенные инспекцией доводы и обстоятельства свидетельствуют о том, что ООО "НПП Система" или ООО "АЛК Групп" были подконтрольны и взаимозависимы с ООО "ТД Евро Хим" как в момент создания, так и непосредственно в проверяемом периоде.

Инспекцией указано, что действие кредитных лимитов никак не указывает на то, что юридические лица были самостоятельными, не опровергает вывод инспекции об осуществлении деятельности трех компаний в качестве единого субъекта предпринимательской деятельности. Судами указано, что деятельность каждой из организаций является самостоятельной, поскольку каждая из компаний реализует своим покупателям продукцию исключительно в пределах тех лимитов продукции, которые установлены непосредственно ее поставщиками; данные обстоятельства инспекция полагает не имеющими правового значения, а саму позицию не подкрепленной документально, поскольку выбор того или иного способа расчета с поставщиками никак не влияет на факты взаимозависимости и подконтрольности. Кроме того, согласно п. 1.1 "Положения о порядке предоставления товарного кредита контрагентам" от 01.11.2017 поставщика ООО "Гарант Оптима", товарный кредит предоставляется им с целью увеличения объемов продаж, а не с целью их ограничения, то есть товарный кредит не может влиять на объемы продаж ООО "ТД Евро Хим", ООО НПП "Система" и ООО "АЛК Групп", как указано в решении суда. Выводы суда вступают в прямое противоречие с объемами продаж, отраженными непосредственно самим налогоплательщиком в приложении N 2 к дополнительным пояснениям (таблицы N 2, 3); согласно строке 1 данной таблицы в 2019 г. поставщиком ООО "Гарант Оптима" покупателю ООО "ТД Евро Хим" был предоставлен товарный кредит в размере 43 608 362 руб. 15 коп., что существенно превышает лимит товарного кредита в размере 30 000 000 руб., отраженный в п. 1.1 Положения о порядке предоставления товарного кредита контрагентам" от 01.11.2017 поставщика ООО "Гарант Оптима", на который как на ограничение максимально возможных объемов продаж ссылается суд. Возможность использования каждым участником схемы товарных кредитов в пределах лимитов, предоставленных поставщиками, подтверждает вывод налогового органа о создании ООО "ТД Евро Хим", ООО НПП "Система" и ООО "АЛК Групп" схемы дробления "бизнеса", имело место создания нескольких организаций, занимающихся одной деятельностью, по одному адресу, подконтрольных одним лицам вместо одного хозяйствующего субъекта, что повлекло возможность получения товарного кредита в больших размерах, а также фактически минимизацию налоговых обязательств в результате регулирования объемов выручки. Единственной целью регистрации новых юридических лиц являлось сохранение применения льготного режима налогообложения в виде применения упрощенной системы налогообложения. Так, регистрация подконтрольных ООО "ТД Евро Хим" организаций ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" осуществлялась в период, когда размер получаемых доходов близок к предельным значениям, ограничивающим право налогоплательщика на применение специального режима - упрощенной системы налогообложения. Установлено более 30 покупателей, которые ранее приобретали аналогичный товар у ООО "ТД Евро Хим", а впоследствии приобретали данный товар у ООО "НПП Система" или ООО "АЛК Групп", при том что данный товар имелся также у ООО "ТД Евро Хим" по тому же адресу, на складе непосредственно ООО "ТД Евро Хим", по аналогичным ценам.

Подробно доводы инспекции приведены в кассационной жалобе и дополнениях к ней.

Общество представило отзыв на кассационную жалобу и дополнения, в котором просит судебные акты оставить без изменения, в удовлетворении жалобы налогового органа отказать. В основу заявленных налогоплательщиком требований были положены доводы о том, что его предпринимательская деятельность и предпринимательская деятельность ООО "НПП Система" или ООО "АЛК Групп" осуществлялись самостоятельно друг от друга, о чем свидетельствует как специфика оборота закупаемой и реализуемой продукции - агрохимикатов, так и ограничения к доступу к закупаемой продукции, устанавливаемые ее поставщиками. Заявитель указывал, что, поскольку значительный объем закупаемой продукции приобретался на условиях лимитов товарного кредита, устанавливаемых основными поставщиками, то он был лишен объективной возможности влиять на перераспределение такой продукции между ним и ООО "НПП Система" или ООО "АЛК Групп". Данное обстоятельство, по мнению налогоплательщика, исключает его нацеленность на получение необоснованной налоговой выгоды. Кроме того, общество также ссылалось на обстоятельства неподтверждения налоговым органом наличия общих рынков сбыта у него и ООО "НПП Система" или ООО "АЛК Групп". Указывал, что заинтересованным лицом при вменении ему схемы дробления бизнеса не доказано наличие обстоятельств взаимозависимости с указанными обществами, что в оспариваемом решении налоговым органом не определен организатор и конечный бенефициар от внедрения схемы дробления бизнеса. Заявитель также не согласился с доводами Инспекции о нереальности оказания агентами услуг по поиску покупателей.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка ООО "ТД Евро Хим" по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период за период с 01.01.2018 по 31.12.2020.

По результатам проверки вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения N 16-13/1473 от 10.03.2023 (т. 2 л. д. 11 - 145, т. 3 л. д. 1 - 133). Заявителю предложено уплатить НДС в сумме 59 035 486 руб., налог на прибыль организаций - 30 544 978 руб., налог на имущество организаций - 836 531 руб., налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, - 764 112 руб., штрафы в соответствии с п. 3 ст. 122, п. 1 ст. 123, п. 1 ст. 126 и п. 1 ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации. Кроме того, как следует из отзыва заинтересованного лица, налоговым органом установлено, что ООО "ТД Евро Хим" исчислен в завышенном размере НДС в размере 3 169 662 руб.

Не согласившись с решением, налогоплательщик обратился с апелляционной жалобой в Управление ФНС России по Оренбургской области.

Решением Управления ФНС России по Оренбургской области N 16-08/06622 от 28.04.2023 апелляционная жалоба ООО "ТД Евро Хим" оставлена без удовлетворения (т. 4 л. д. 52 - 58), что явилось основанием для обращения общества в арбитражный суд с рассматриваемыми требованиями.

Удовлетворяя требования ООО "ТД Евро Хим" частично, суды исходили из того, что совокупностью доказательств в их взаимной связи не подтверждаются сделанные налоговым органом выводы о достаточности оснований для доначисления налогоплательщику налогов и привлечения его к налоговой ответственности.

Проверив законность судебных актов в порядке статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ), суд округа пришел к следующим выводам.

В силу пунктов 1 и 2 ст. 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном настоящей главой.

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса), налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с настоящим Кодексом). Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 настоящего Кодекса. Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с п. 1 ст. 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном настоящей главой.

В соответствии с п. 3 ст. 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", вступившего в силу с 01.01.2017, и действовавшего применительно к проверяемому периоду), если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 настоящего Кодекса, превысили 150 млн. рублей и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пунктом 3 статьи 346.14 настоящего Кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

Статьи 346.14 - 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации определяют объекты налогообложения, а также порядок определения доходов и расходов налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения.

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 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.

В силу подпункта 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения налога на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно п. 2 ст. 153 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

В соответствии со ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации в целях настоящей главы моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 настоящей статьи, является наиболее ранняя из следующих дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Согласно п. 1 ст. 374 Налогового кодекса Российской Федерации объектами налогообложения по налогу на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 и 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно п. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации 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.

В пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 N "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53) разъяснено, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны.

Под налоговой выгодой для целей данного постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

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 п. 9 Постановления N 53 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.

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или экономической деятельности.

При этом, оценивая разумность экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика, суд не обладает полномочиями проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24.02.2004 N 3-П).

Судебная практика исходит из того, что дробление бизнеса возможно рассматривать как способ получения необоснованной налоговой выгоды, если оно направлено исключительно на уменьшения налоговой нагрузки, а не в целях ведения предпринимательской деятельности.

Постановлением 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.

Действующая правоприменительная практика под дроблением бизнеса понимает 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.

Вместе с тем, налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правомочиями (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 N 1440-О).

Данная правовая позиция неоднократно подтверждалась Конституционным Судом Российской Федерации применительно к уплате различных налогов и сборов (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 N 17-П, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 07.06.2011 N 805-ОО).

Из определения Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 N 305-ЭС21-18005 следует, что подходы к оценке обоснованности налоговой выгоды в налоговых отношениях, указанные в пунктах 2 - 4 Постановления N 53, сохраняют свою актуальность после принятия Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ, которым часть первая Налогового кодекса Российской Федерации дополнена статьей 54.1, конкретизировавшей обстоятельства и условия, принимаемые во внимание при оценке допустимости поведения налогоплательщика.

В свою очередь, положения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было.

Из пункта 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018, следует, что на основании п. 7 ст. 3 Налогового кодекса судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. Принимая во внимание, что судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой (при уплате налогов в большем размере) не может являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, если соответствующая налоговая экономия получена в связи с осуществлением реальной хозяйственной деятельности. Вместе с тем налоговый орган не лишен права приводить доказательства, указывающие на направленность действий налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц в обход установленных главой 26.2 Налогового кодекса ограничений в применении упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства. На налоговом органе в этом случае лежит бремя доказывания того, что имело место деление по существу единого хозяйствующего субъекта, чья деятельность в силу значительности своего объема фактически не отвечает (перестала отвечать) ограничениям, установленным пунктом 3 статьи 346.12, пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, связанным, в частности, с размером полученного дохода, численностью работников, стоимостью основных средств. При оценке обоснованности налоговой выгоды судом могут учитываться такие обстоятельства, как: особенности корпоративной структуры (история создания взаимозависимых лиц, причины их реорганизации и др.), практика принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, использование общих трудовых и производственных ресурсов, особенности гражданско-правовых отношений внутри группы.

Таким образом, основанием для признания налоговой выгоды необоснованной является выявление по результатам налогового контроля налоговой экономии, полученной в результате злоупотреблений со стороны налогоплательщика. При этом, определяющее значение имеет нацеленность (стремление) налогоплательщика на необоснованное получение налоговой выгоды в отрыве от осуществления им реальной хозяйственной деятельности.

Деление недобросовестным налогоплательщиком деятельности единого хозяйствующего субъекта характеризуется как имитация работы нескольких лиц, в то время как в реальности все они действуют как одно лицо. Лица, наряду с налогоплательщиком участвующие в такой схеме, лишены хозяйственной самостоятельности, вся их деятельность обусловлена той противоправной целью, которая определяется непосредственно недобросовестным налогоплательщиком. В случае дробления бизнеса такие структуры выполняют вспомогательную роль.

Отсутствие хозяйственной самостоятельности вспомогательных структур обычно обусловлено их подконтрольностью "материнской" компании и/или общим бенефициарам.

Для выявления квалифицирующих признаков правоотношений сторон, в которых возможно взаимное влияние на содержание сделок, и в результате, на их налоговые последствия, действующее налоговое законодательство использует понятие взаимной зависимости лиц (взаимозависимости).

В соответствии со ст. 20 Налогового кодекса Российской Федерации взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

В силу части 2 ст. 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации в целях настоящего Кодекса взаимозависимыми лицами признаются: 1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов; 2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов; 3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов; 4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации; 5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта); 6) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта; 7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа; 8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо; 9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов; 10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный. В силу п. 7 ст. 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 2 настоящей статьи, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 настоящей статьи.

Как следует из оспариваемого решения, а также доводов заинтересованного лица о взаимозависимости участников схемы свидетельствуют следующие установленные инспекцией обстоятельства:

- Богданов В.О. - учредитель ООО "ТД Евро Хим" с 25.06.2015 по 23.12.2019;

- Богданов В.О. - руководитель ООО "ТД Евро Хим" с 25.06.2015 по настоящее время;

- Ягофаров Д.В. - учредитель ООО "ТД Евро Хим" с 23.12.2019;

- Черников А.А. - учредитель ООО "ТД Евро Хим" с 23.12.2019;

- Кадыргалина М.И. - руководитель ООО "НПП Система" с 25.10.2016 по 21.05.2020;

- Кадыргалина М.И. - учредитель ООО "НПП Система" с 25.06.2015 по 17.04.2019;

- Черников М.А. - руководитель ООО "НПП Система" с 17.04.2019 по настоящее время;

- Черников М.А. - учредитель ООО "НПП Система" с 21.05.2020 по настоящее время;

- Ягофаров Д.В. - учредитель ООО "АЛК Групп" с 11.12.2017 по настоящее время;

- Ягофарова Е.А. является супругой Ягофарова Д.В. и родной сестрой Козина А.А. (имеет статус индивидуального предпринимателя);

- Ранее Козин А.А. и Черников А.А. являлись учредителями ООО "Премиум-Агро". Директором данной организации являлась Козина О.Г. (супруга Козина А.А.);

- Богданов В.О. (учредитель, руководитель ООО "ТД Евро Хим") в 2014 и 2015 годах являлся менеджером по продажам ООО "Премиум-Агро";

- Козин А.А. на основании доверенности, выданной Богдановым В.О., в 2018 году имел право распоряжаться денежными средствами на расчетных счетах ООО "ТД Евро Хим";

- Черников А.А. (учредитель ООО "ТД Евро Хим" и Черников М.А. (учредитель и руководитель ООО "НПП Система") являются родными братьями;

- При заключении договора банковского обслуживания Кадыргалиной М.И. (учредитель ООО "НПП Система" с 25.10.2016 по 17.04.2019 и руководитель ООО "НПП Система" с 25.10.2016 по 21.05.2020) указан номер телефона Черникова А.А. и адрес электронной почты ООО "Гарант Оптима";

- с 2011 года Черников А.А. является региональным представителем ООО "Гарант Оптима";

- в 2018 - 2020 годах Козин А.А. работал в должности регионального представителя ООО "Союзагрохим" (в настоящее время - руководитель филиала ООО "Союзагрохим").

Кроме того, из материалов дела следует, что об иных основаниях взаимозависимости между лицами, указанными инспекцией в качестве участников схемы, могут свидетельствовать следующие:

- Кадыргалина М.И. являлась дистрибьютором регионального представительства ООО "Гарант Оптима", которое возглавлял Черников А.А. (брат Черникова М.А.) (протокол допроса Черникова М.А. от 25.04.2022 (электронный носитель: папка "Часть 3. Протоколы допроса свидетелей" / папка "Протоколы допроса свидетелей по выездной налоговой проверке (ВНП) ООО "ТД Евро Хим" / файл "Протокол допроса от 25.04.2022 - Черников М.А.");

- Черников М.А. в 2018 - 2019 году работал менеджером ООО "НПП Система" (протокол допроса Черникова М.А. от 25.04.2022 (электронный носитель: папка "Часть 3. Протоколы допроса свидетелей" / папка "Протоколы допроса свидетелей по выездной налоговой проверке (ВНП) ООО "ТД Евро Хим" / файл "протокол допроса от 25.04.2022 - Черников М.А.")

- Кадыргалина М.И. в период, когда она являлась руководителем ООО "НПП Система" в системе "Клиент-Банк" использовала username "garantoptima" (Ответ АО "Альфа-банк" от 21.02.21 N 3887 - электронный носитель: папка "Часть 5. Ответы банков" / папка "Ответ АО Альфа-Банк по ООО "НПП Система" от 21.01.21 N 3837дсп" / папка "67152" / папка "Новая папка" / папка "Ip adresses" / файл "НПП Система Ip adresses");

- Черникова Т.В. - супруга Черникова А.А. - с апреля 2018 года работала в должности менеджера ООО "ТД Евро Хим" (протокол допроса Черниковой Т.В. от 08.04.2022 - (электронный носитель: папка "Часть 3. Протоколы допроса свидетелей" / папка "Протоколы допроса свидетелей по выездной налоговой проверке (ВНП) ООО "ТД Евро Хим" / файл "Протокол допроса от 08.04.2022 - Черникова Т.В.").

В свою очередь, налогоплательщик указывает, что при определении признаков взаимозависимости необходимо руководствоваться соответствующими датами, которые обусловливают наступление, изменение либо прекращение корпоративного либо иного события.

Суды исходили из того, что взаимная зависимость лиц, определенная на основании критериев, установленных налоговым законодательством, не имеет обратной силы и не подлежит учету в ретроспективном значении.

Кроме того, поскольку налоговым последствием внедрения схемы дробления бизнеса в силу п. 3 ст. 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации является утрата налогоплательщиком права на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущено превышение предельного значения выручки от реализации, то определение налогового периода, в котором возникает один из элементов, характеризующих наличие такой схемы, - взаимная зависимость лиц, является необходимым и обоснованным.

С учетом того, что последствием утраты налогоплательщиком права на применение упрощенной системы налогообложения является возникновение его обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, налоговым периодом по которому является квартал (статья 163 Налогового кодекса Российской Федерации), то оценка наличия взаимной зависимости лиц проводится поквартально в пределах проверяемого периода.

Проанализировав приведенные в оспариваемом решении признаки взаимозависимости лиц, суды обоснованно отклонили довод Инспекции о том, что доверенность от 31.01.2018, выданная Богдановым В.О., давала право Козину А.А. распоряжаться денежными средствами на счетах ООО "ТД Евро Хим" в АО "Альфа-банк". Как следует, из текста указанной доверенности, настоящей доверенностью ООО "ТД Евро Хим" уполномочивает Козина А.А. представлять в АО "Альфа-банк" платежные, кассовые и иные документы организации, а также получать выписки, платежные документы, подтверждающие проведение платежных операций по счетам организации, и иную банковскую корреспонденцию (электронный носитель: папка "Часть 5 "Ответы банков" / папка "Ответ АО Альфа банк по ООО "ТД Евро Хим" от 21.01.2021 N 3836дсп" / папка "67148" / папка "Новая папка" / папка "КБ 2.03 Доверенность" / файл "КБ 2.03 Доверенность").

Из пояснений налогоплательщика следует, что указанная доверенность была выдана Козину А.А. как региональному представителю ООО "Союзагрохим" в обеспечительных целях для информирования ООО "Союзагрохим" - поставщика общества о движении денежных средств налогоплательщика. Данный довод налогоплательщика не является подтвержденным, вместе с тем, из текста указанной доверенности не усматривается право Козина А.А. подписывать платежные, расчетные и кассовые документы налогоплательщика, т.е. не усматривается воли юридического лица на делегирование Козину А.А. полномочий, относящихся к сфере принятия управленческих и финансовых решений.

В отдельных периодах судом установлена самостоятельная взаимная зависимость между физическими лицами и коммерческими организациями. Однако для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей (ч. 1 ст. 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Судами не установлено, что в проверяемом периоде между налогоплательщиком и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" имелись отношения взаимозависимости в том смысле, который определен нормами Налогового кодекса Российской Федерации.

Корпоративные связи, установленные судом, являются, между тем, основанием для вывода об аффилированности ООО "ТД Евро Хим", ООО "НПП Система", ООО "АЛК Групп" по смыслу ст. 53.2 Гражданского кодекса Российской Федерации, ст. ст. 4, 9 Федерального закона N 135-ФЗ от 26.07.2006 "О защите конкуренции". Однако отношения аффилированности характеризуются корпоративными связями более широкого порядка, нежели отношения взаимозависимости, поскольку всегда связаны с возможностью получения дохода от участия в коммерческих юридических лицах, но не всегда связаны с возможностью оказывать влияние на принимаемые такими лицами управленческие и финансовые решения. Следовательно, сама по себе аффилированность юридических и физических лиц не может подтверждать выводы налогового органа о дроблении бизнеса.

Налоговым органом не подтверждена какая-либо экономическая заинтересованность либо возможность оказывать влияния на принимаемые ООО "НПП Система" решения со стороны Ягофарова Д.В., Ягофаровой Е.А., Богданова В.О. и Козина А.А. Аналогично Инспекцией не подтверждена какая-либо экономическая заинтересованность либо возможность оказывать влияния на принимаемые ООО "АЛК Групп" решения со стороны Черникова М.А., Черникова А.А., Черниковой Т.В., Богданова В.О., Козина А.А., Кадыргалиной М.И.

При таких обстоятельствах, суды пришли к обоснованному выводу о том, между ООО "АЛК Групп" и их взаимозависимыми лицами и ООО "НПП Система" и их взаимозависимыми лицами отсутствуют корпоративные связи. ООО "ТД Евро Хим" образует с ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" отдельные группы лиц.

В свою очередь, отсутствие взаимного экономического интереса в не связанных между собой группах лиц опровергает вывод налогового органа о наличии схемы дробления бизнеса с их участием.

В силу положений ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 3 и 7 Постановления N 53 к последствиям неправомерных действий относится установление действительных налоговых обязательств налогоплательщика - организатора схемы "дробления бизнеса", а не технических плательщиков, действующих совместно с ним. Это означает, что суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, наряду с общими доходами и расходами должны консолидированно учитываться при определении размера налоговой обязанности плательщика - организатора группы (Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2022 по делам N А66-1193/2019 и А66-1735/2019).

Поскольку через личность организатора и/или бенефициара незаконной схемы уклонения от уплаты налогов раскрывается личность налогоплательщика, выводы инспекции относительно такого субъекта налоговых правоотношений не могут основываться на предположениях.

Кроме того, поскольку вменяемая инспекцией схема уклонения от уплаты налогов образует состав налогового правонарушения, то налоговым органом в полной мере должна быть раскрыта не только роль организатора соответствующей схемы, но и роль каждого из ее участников. Однако данная обязанность инспекцией не исполнена.

При постановке выводов о распределении ролей в предполагаемой схеме налоговым органом не учитываются экономические интересы каждого из указанных им лиц: Козина А.А., одновременно являющегося региональным представителем ООО "Союзагрохим" и индивидуальным предпринимателем; Черникова А.А., одновременно являющегося региональным представителем ООО "Гарант Оптима", индивидуальным предпринимателем и участником юридического лица; Черникова М.А., одновременно являющегося менеджером ООО "НПП Система" (а в дальнейшем его участником и руководителем) и индивидуальным предпринимателем; Кабардиной Е.С., Лукъянцева В.С., Лукъянцевой Е.А., Кудряковой А.Т., являющихся индивидуальными предпринимателями.

Таким образом, экономический интерес данных субъектов выражен в профессиональном осуществлении деятельности в соответствии с имеющимися у них навыками и знаниями.

По мнению Инспекции, роль указанных индивидуальных предпринимателей заключается в выводе денежных средств, полученных на основании договоров об оказании услуг в качестве агентов.

Между тем, в обоснование указанного вывода Инспекцией приводятся факты, которые указывают исключительно на разовые операции по движению денежных средств.

В частности, Инспекция указывает, что согласно выпискам банка по счетам, открытым физическим лицам, Лукъянцева Е.А. переводит денежные средства на счета: Богданова В.О. (315 000), Кабардина А.В. (327 700), Лукъянцева В.С. (409 000), Черникова М.А. (50 000). Лукъянцев В.С. перечисляет денежные средства Козину А.А. (450 000 рублей).

Суды обоснованно отклонили данный вывод Инспекции ввиду незначительности размера перечисляемых сумм, а также по причине того, что Инспекцией в ходе проверки не выяснялись обстоятельства, мотивы и основания совершения данных разовых операций. Изложенные обстоятельства не подтверждают ни круговое (транзитное) движение денежных средств, ни иное перераспределение финансового результата субъектов предпринимательской деятельности.

Как указано в решении суда первой инстанции, в ходе судебного разбирательства судом заинтересованному лицу неоднократно было предложено представить выписки по расчетным счетам указанных индивидуальных предпринимателей. Между тем, в материалы дела были представлены только выписки по расчетному счету Лукъянцевой Е.А. и Лукъянцева В.С. (в электронном виде сопроводительным письмом от 08.08.2023 т. 10 л. д. 79). Из анализа указанных выписок по расчетному счету обстоятельства, изложенные налоговым органом, не подтверждаются. Доказательств вывода денежных средств иными индивидуальными предпринимателями материалы дела не содержат.

Таким образом, материалами проверки не подтверждается участие индивидуальных предпринимателей Кабардиной Е.С., Лукъянцевой Е.А., Лукъянцева В.С., Кудряковой А.Т., Козина А.А., Черникова А.А., Черникова А.М. во вменяемой инспекцией противоправной схеме дробления бизнеса.

Кроме того, налоговым органом не представлено доказательств подконтрольности Кабардиной Е.С., Лукъянцевой Е.А., Лукъянцева В.С., Кудряковой А.Т. Козину А.А., Черникову А.А., Черникову А.М., Ягофарову Д.В., Богданову В.О., обществам "ТД Евро Хим", ООО "НПП Система", "АЛК Групп".

При этом не усматривается противоречий в показаниях Богданова В.О. (протокол допроса Богданова В.О. от 24.05.2022 (электронный носитель: папка "Часть 3. Протоколы допроса свидетелей" / папка "Протоколы допроса свидетелей по выездной налоговой проверке (ВНП) ООО ТД ЕВРО ХИМ" / файл "Протокол допроса от 24.05.2022 - Богданов В.О.") материалам дела. В связи с чем, не имеется оснований считать его как "номинальным" лицом, так и организатором вменяемой инспекцией схемы.

Данные обстоятельства также не выявлены применительно к Ягофарову Д.В., в том числе исходя из его протокола допроса от 25.05.2022 (электронный носитель: папка "Часть 3. Протоколы допроса свидетелей" / папка "Протоколы допроса свидетелей по выездной налоговой проверке (ВНП) ООО ТД ЕВРО ХИМ" / файл "Протокол допроса от 25.05.2022 - Ягофаров Д.В.").

Доводы инспекции о том, что некоторые индивидуальные предприниматели расходовали полученные денежные суммы на собственные нужды, обоснованно отклонены, поскольку указанные обстоятельства не свидетельствуют о перераспределении финансового результата от получения необоснованной налоговой выгоды.

Кроме того, в пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018, отмечено, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

Таким образом, взаимозависимость участников сделок сама по себе не может приравниваться к недобросовестности лиц при недоказанности противоправности их поведения (в том числе в целях налогообложения), не является отклонением от обычных условий хозяйствования, не противоречит нормам гражданского законодательства о свободе экономической деятельности.

Взаимозависимость как обстоятельство, свидетельствующее о получении необоснованной налоговой выгоды, может иметь правовое значение только тогда, когда такая взаимозависимость используется участниками сделки в целях осуществления согласованных действий, направленных на незаконное занижение налоговой базы. Согласно правовой позиции, изложенной в пункте 3.3 определения Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 N 441-О и постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.03.2008 N 13797/07, вменяя последствия взаимозависимости налоговый орган должен доказать, что такая заинтересованность повлияла на условия или экономические результаты сделок и деятельности участников.

Более того, взаимозависимость прямо предусмотрена статьей 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации, но не в качестве состава налогового правонарушения, а в качестве квалифицирующих признаков правоотношений сторон, в которых возможно взаимное влияние на содержание сделок, и в результате, на их налоговые последствия.

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

Реальное осуществление взаимозависимыми и/или аффилированными лицами самостоятельных видов предпринимательской деятельности не является основанием для консолидации их доходов и расходов у одного субъекта.

В рамках настоящего спора налогоплательщик указывает на самостоятельность деятельности ООО "ТД Евро Хим", ООО "НПП Система", ООО "АЛК Групп", а также на то, что в его действиях, равно как и в действиях ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп", отсутствует цель, направленная на получение необоснованной налоговой выгоды.

В обоснование указанного довода налогоплательщик ссылается на то, что в связи с сезонным и цикличным характером спроса на реализуемую им продукцию на соответствующем товарном рынке сложилась устойчивая модель, при которой сельхозтоваропроизводители приобретают агрохимикаты на условиях отсрочки платежа, расчет осуществляется после уборки и реализации урожая.

При этом деятельность по хранению и реализации агрохимикатов (средств защиты растений) регулируется Федеральным законом N 109-ФЗ от 19.07.1997 "О безопасном обращении с пестицидами и агрохимикатами", в соответствии со статьей 19 которого хранение пестицидов и агрохимикатов разрешается в специализированных хранилищах, предназначенных только для их хранения. Требования к хранению пестицидов и агрохимикатов устанавливаются федеральными органами исполнительной власти в области безопасного обращения с пестицидами и агрохимикатами.

Из оспариваемого решения следует, что в 2018 году ООО "ТД Евро Хим" осуществляло свою деятельность по месту нахождения специализированного склада ООО "СЛК Круг" по адресу: г. Оренбург, ул. Шарлыкское шоссе, д. 4, а начиная с 2019 года, запустило собственный специализированный склад по адресу: г. Оренбург, ул. Донгузская, д. 12. В частности, заключение о соответствии склада для хранения пестицидов и агрохимикатов действующим санитарно-эпидемиологическим нормам и правилам было выдано Управлением Роспотребнадзора по Оренбургской области 04.03.2019 (электронный носитель: папка "Часть 8. Ответы Роспотребнадзор, ООО СЛК Круг").

Из пояснений основных поставщиков налогоплательщика и обществ "НПП Система" и "АЛК Групп" - ООО "Гарант Оптима" (от 16.12.2020 N 16/12-1, от 16.12.2020 N 16/12-20.1 - электронный носитель: папка "Часть 2. Ответы контрагентов ООО ТД ЕВРО ХИМ (Договоры, счет фактуры, акты, пояснения)" / папки "Ответ контрагентов НПП СИСТЕМА, часть 2" и "Ответ контрагентов АЛК ГРУПП, часть 2 / папки "Гарант Оптима"), а также из пояснений ООО "Союзагрохим" (N 246 от 17.12.2020 - электронный носитель: Часть 2. Ответы контрагентов ООО ТД ЕВРО ХИМ (Договоры, счет фактуры, акты, пояснения)" / папки "Ответ контрагентов НПП СИСТЕМА, часть 2" / папка "Союзагрохим"), следует, что отгрузка товара производилась ими в 2018 году со специализированного склада по адресу: г. Оренбург, ул. Шарлыкское шоссе, д. 4; а в 2019 - 2020 - со специализированного склада по адресу: г. Оренбург, ул. Донгузская, 12.

Данное обстоятельство также подтверждается сведениями, содержащимися в спецификациях к договорам поставки как указанных поставщиков, так и обществ "САХ Трейд", "ТОТУС", "КВАДРА" (электронный носитель: Часть 2. Ответы контрагентов ООО ТД ЕВРО ХИМ (Договоры, счет-фактуры, акты, пояснения) папки "Ответ контрагентов НПП СИСТЕМА, часть 2" / папки "САХ ТРЕЙД", "ТОТУС", "КВАДРА").

Из Приложения N 2 к акту выездной налоговой проверки следует, что налоговым органом установлено, что в проверяемый период налогоплательщиком оказывались услуги по сдаче нежилых помещений и складов в аренду, а также услуги по складскому хранению товара в адрес следующих контрагентов: ООО "Агрорус и Ко", ООО "Гермес", ПАО МТС, ООО "Союзагрохим", ООО "Гарант Оптима", ООО "Агрофирма Рассвет", ООО "Тотус", ИП Болдырева, ООО "Квадра", ООО "Химагромаркетинг", ООО "БДА Капитал", ООО "Техноэкспорт Агро", ООО "Регионагрохим", ООО "Би Пи Технолоджи", ООО "Сингента" (т. 6 л. д. 10 - 23).

Следовательно, суды обоснованно признали подтвержденным довод налогоплательщика о том, что ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" располагались не просто по одному адресу с налогоплательщиком, но также по одному адресу с указанными компаниями, в том числе, с их основными поставщиками. При этом, суды учли довод ООО "ТД Евро Хим" о том, что в силу изложенной специфики деятельности и склада специализированный склад по хранению агрохимикатов может иметь "якорное" значение как для крупных, так и для мелкооптовых поставщиков (дистрибьюторов).

В свою очередь, налоговый орган, ссылаясь на то обстоятельство, что общества ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" не участвуют в отгрузке продукции, которую осуществляет налогоплательщик, не учитывает фактически сложившуюся хозяйственную практику, при которой налогоплательщик, являясь владельцем специализированного склада, выполняет также соответствующую операторскую деятельность, при которой продукция размещается на специализированном складе крупными поставщиками по своему усмотрению, а в дальнейшем распределяется ими же посредством направления в адрес налогоплательщика - владельца склада (хранителя продукции) соответствующих заказов - распоряжений об осуществлении отгрузки в адрес конкретного конечного грузополучателя.

Так, в материалы дела представлены заказы (распоряжения) на отгрузку товара, направляемые в адрес ООО "ТД Евро Хим" его арендаторами склада, которые одновременно могут являться его поставщиками товара. В частности, в материалах дела имеются заказы (распоряжения) от таких поставщиков как ООО "Квадра", ООО "Техноэкспорт Кроппротекшн", ООО "ТОТУС", ООО "Гарант Оптима" (т. 26 л. д. 110 - 250). Из указанных заказов (распоряжений на отгрузку) следует, что они направляются собственниками товара в адрес ООО "ТД Евро Хим" для осуществления отгрузки такого товара в пользу иных лиц.

Указанные доводы подтверждаются содержанием договоров аренды, заключенных налогоплательщиком с указанными компаниями (электронный носитель: папка "Часть 1. Копии первичных документов ООО ТД ЕВРО ХИМ" / папка "ООО ТД ЕВРО ХИМ договоры реализации (с покупателями)" / папка "Договоры реализации 2019 год, часть 1 и 2, сшивка N 3, N 4" и "договоры реализации 2020 год, часть 1 и часть 2, сшивки N 17, N 16").

Таким образом, изложенные обстоятельства опровергают довод налогового органа о наличии системы единого складского учета налогоплательщика и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" ввиду того, что осуществляемая ООО "ТД Евро Хим" операторская деятельность по управлению специализированным складом является следствием его взаимоотношений со своими контрагентами - арендаторами. Поскольку соответствующие объемы хранимого товара размещаются на специализированном складе непосредственно арендаторами, то какие-либо манипуляции с указанным товаром посредством его перераспределения в адрес ООО "НПП Система" либо ООО "АЛК Групп" были объективно неосуществимы со стороны налогоплательщика.

Суды также обоснованно признали подтвержденным довод ООО "ТД Евро Хим" о том, что оно не имело возможности влиять на распределение реализуемых объемов продукции ввиду того, что основные объемы впоследствии реализуемого товара приобретались им и обществами "НПП Система" и "АЛК Групп" на условиях товарного кредита, лимиты на который определялись непосредственно поставщиками такого товара. То есть, доступ к объемам продукции, приобретаемой у поставщиков на условиях товарного кредита, у конкретного покупателя, в том числе налогоплательщика, был объективно ограничен.

Так, из материалов дела следует, что 01.12.2017 генеральным директором ООО "Гарант Оптима" Краевской А.Н. утверждено Положение о порядке предоставления товарного кредита контрагентам (т. 24 л. д. 44 - 49).

В соответствии с разделом 1 "Общие положения" Положения товарный кредит контрагентам Компании предоставляется с целью увеличения объемов продаж. Предоставление кредита частным лицам не допускается. Не допускается предоставление кредита контрагенту, не закрепленному по географическому признаку за менеджером. Договор поставки с отсрочкой платежа, УПД к нему (товарная накладная, счет-фактура) оформляются только на основании утвержденного комитетом лимита товарного кредита. Запрещается производить отгрузку товара с отсрочкой платежа без указанных согласований.

Раздел 2 Положения содержит термины и определения, которыми следует руководствоваться при работе с указанным Положением о товарном кредите. В частности, под товарным кредитом понимается реализация товара контрагенту с условием отсрочки оплаты товара от одного дня; под лимитом товарного кредита понимается максимально разрешенная сумма дебиторской задолженности контрагентов по региону; под максимальным товарным кредитом понимается максимально возможная сумма допустимого товарного кредита для контрагента; под максимально возможным лимитом товарного кредита понимается максимальная сумма сделки вне зависимости от обеспечения.

В соответствии с п. 3.2. Положения о товарном кредите максимальный товарный кредит, предоставляемый контрагентам, устанавливается в размере 30 000 000 руб.

В соответствии с разделом 4 Положения о товарном кредите "Порядок предоставления товарного кредита" перед предоставлением товарного кредита необходимо получить от контрагента документы, указанные в Приложение N 2 к настоящему Положению. Без данных документов рассматривать возможность предоставления товарного кредита запрещено. При установлении лимита товарного кредита для конкретного контрагента, необходимо произвести анализ деятельности. Данные о документах, предоставленных контрагентом, условия предоставления кредита (дни отсрочки, платежа, лимит) в обязательном порядке заносятся в аналитическую карточку контрагента. С контрагентами, работающими на условиях отсрочки платежа, в обязательном порядке заключается договор поставки товара и договора поручительства, в соответствии с утвержденными в Компании формами договоров. При текущей дебиторской задолженности, разрешено отгружать контрагенту партию товара на условиях 100% предоплаты или оплаты по факту, а также на условиях отсрочки платежа, но не превышая установленного лимита кредита. Возможность предоставления товарного кредита контрагентам по оптовому направлению сбыта рассматривается только в случае осуществления закупки товара не менее одного раза в месяц на условиях 100% предоплаты (оплаты по факту) в течение трех месяцев. Лимит товарного кредита должен соответствовать реальным потребностям контрагента и не превышать среднемесячный оборот по итогам его предшествующей работы за три месяца более чем на 15 (пятнадцать) процентов. В случае предоставления контрагентом, работающим по оптовому направлению, обеспечения (заключение договора залога, поручительства, банковской гарантии и др.), лимит товарного кредита может быть установлен с первой отгрузки, исходя из предложенного обеспечения в соотношении 1:1,3 (сумма предложенного обеспечения должна быть на 30 процентов больше суммы лимита товарного кредита). Максимально возможный лимит товарного кредита для контрагентов оптового направления, в зависимости от обеспечения, составляет 30 000 000 руб.

Раздел 5 Положения о товарном кредите устанавливает требования к документам и информации для предоставления товарного кредита.

В соответствии с разделом 6 Положения о товарном кредите "Вид договора" договор поставки товара может заключаться с контрагентом на следующих условиях: доставка товара - самовывоз со склада продавца и (или) доставка товара силами Компании; оплата товара - 100% предоплата, по факту, частичная предоплата, отсрочка платежа; ассортимент: согласованный ассортимент и количество указываются в спецификации к договору поставки (спецификация является неотъемлемой частью Договора поставки). Спецификация подписывается с обеих сторон до осуществления отгрузки товара. Со стороны регионального подразделения Компании - генеральным директором или лицом, уполномоченным доверенностью на право подписания Договоров. Со стороны Покупателя - руководителем или лицом, уполномоченным на подписание Договоров. Спецификация необходима для согласования срока оплаты, условий поставки, а также цен и ассортимента. Договоры поставки заключаются на один год. Договор поручительства заключается в обеспечение всех обязательств контрагента по договору поставки товара. Договор поручительства заключается с руководителем контрагента. Не допускается заключение с контрагентами сторонних форм договоров.

Раздел 7 Положения о товарном кредите "Правила и порядок оформления сделки на условиях отсрочки платежа" устанавливает, что заказ на партию предоставляется от региональных менеджеров по продажам в виде характеристики. На основании заказа регионального менеджера бухгалтерией компании формируется в программе 1С "Заказ покупателя" и выставляется счет на оплату. Юридическим отделом из программы 1С "Заказ покупателя" формируется спецификация. В спецификации указывается: ассортимент, количество товара, цена на товар, стоимость партии товара, дата оплаты партии товара (части партии). Запрещается производить выписку, фактическую передачу, отгрузку товара контрагенту на условиях товарного кредита без оформления оригинала договора поручительства. При наличии у контрагента просроченной задолженности более 45 календарных дней или критической или безнадежной задолженности, то новые отгрузки товара по данному контрагенту строго запрещены, а все платежи, осуществляемые контрагентом, зачисляются в счет погашения существующей задолженности.

Раздел 7.1. Положения о товарном кредите определяет порядок подписания документов.

Раздел 8 Положения о товарном кредите определяет порядок предоставления и изменения лимита товарного кредита контрагентам.

Раздел 9 Положения устанавливает порядок работы с просроченной задолженностью.

Таким образом, как следует из его содержания, Положение о товарном кредите является внутренним руководящим документом ООО "Гарант Оптима", системно определяющим условия предоставления товарного кредита и его лимиты, порядок предоставления таких лимитов товарного кредита, а также порядок работы с дебиторской задолженностью. Указанным Положением о товарном кредите к контрагентам ООО "Гарант Оптима" предъявляются четкие критерии, при соответствии которым им предоставляются соответствующие индивидуальные лимиты товарного кредита. В качестве обязательного требования предоставления товара на условиях отсрочки платежа, Положением о товарном кредите установлено требование о заключение с руководителем контрагента договоров поручительства.

В свою очередь, в материалы дела заявителем представлены копии договоров поручительства, заключенных между ООО "Гарант Оптима" и Богдановым В.О. (руководителем ООО "ТД Евро Хим"), а именно: копия договора поручительства N 1 от 07.06.2017 (т. 26 л. д. 101 - 102), копия договора поручительства N 2 от 05.02.2018 с дополнительным соглашением N 1 от 25.05.2018 (т. 26 л. д. 103 - 105), копия договора поручительства N 1 от 12.12.2018 (т. 26 л. д. 106 - 107), копия договора поручительства N 1 от 10.12.2019 (т. 26 л. д. 108 - 109). Из текста указанных договоров следует, что Богданов В.О. (поручитель) принял на себя обязательства перед ООО "Гарант Оптима" отвечать за исполнение всех обязательств ООО "ТД Евро Хим" по договорам поставки товара. Указанные договоры определяют размеры ответственности поручителя либо в пределах установленных лимитов товарного кредита (с учетом п. 4.9 Положения о товарном кредите) либо в пределах общей стоимости приобретенного товара.

В материалы дела были представлены договоры поручительства за 2018 - 2020 года, заключенные ООО "Гарант Оптима" в обеспечение исполнения обязательств ООО "НПП Система" по договорам поставки с Кадыргалиной М.И., от 06.04.2020 - с Черниковым М.А., а также заключенные в обеспечение исполнения обязательств ООО "АЛК Групп" по договорам поставки с Ягофаровым Д.В. Указанные договоры определяют размеры ответственности поручителей либо в пределах установленных лимитов товарного кредита либо в пределах общей стоимости приобретенного товара.

В соответствии с п. 1 ст. 361 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору поручительства поручитель обязывается перед кредитором другого лица отвечать за исполнение последним его обязательства полностью или в части. В силу п. 1 и 2 ст. 363 Гражданского кодекса Российской Федерации при неисполнении или ненадлежащем исполнении должником обеспеченного поручительством обязательства поручитель и должник отвечают перед кредитором солидарно, если законом или договором поручительства не предусмотрена субсидиарная ответственность поручителя. Поручитель отвечает перед кредитором в том же объеме, как и должник, включая уплату процентов, возмещение судебных издержек по взысканию долга и других убытков кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником, если иное не предусмотрено договором поручительства.

В силу изложенного действия исполнительного органа общества, принявшего на себя как на физическое лицо обязательства, вытекающие из договора поручительства, свидетельствует о его личном стремлении и одновременном намерении налогоплательщика достичь экономического эффекта от последующей реализации товара, приобретенного на условиях отсрочки платежа (товарного кредита). При этом выдача поставщику поручительства является условием для получения самой возможности приобрести товар в кредит. Следовательно, действия исполнительного органа покупателя по выдаче поставщику обязательства поручительства солидарно отвечать по долгам покупателя следует признавать действиями, совершенными исключительно в интересах представляемого им лица, что разграничивает сферу предпринимательского риска такого лица с иными лицами. В свою очередь, данное обстоятельство является непосредственным проявлением осуществления таким юридическим лицом самостоятельной, осуществляемой на свой риск деятельности, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, т.е. предпринимательской деятельности (ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации).

При проведении выездной налоговой проверки инспекцией не установлены обстоятельства перераспределения предпринимательского риска между налогоплательщиком (его исполнительным органом) и ООО "НПП Система" (его исполнительным органом) и ООО "АЛК Групп" (его исполнительным органом), что указывает на то, что каждое из указанных предприятий действовало непосредственно к собственному риску. Данное обстоятельство является одним из проявлений самостоятельности осуществляемой деятельности.

Кроме того, Положение о товарном кредите определяет, что лимиты товарного кредита предоставляются каждому из контрагентов ООО "Гарант Оптима" индивидуально. Максимальный лимит товарного кредита составляет 30 млн. руб. применительно к конкретному покупателю, в связи с чем, суды обоснованно согласились с позицией налогоплательщика о том, что в случае, если бы налогоплательщик и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" действовали бы в качестве единого субъекта предпринимательской деятельности (т.е. одного юридического лица), то их персональные лимиты товарного кредита не подлежали бы объединению (суммированию) поставщиком. В связи с чем осуществление деятельности в качестве единого субъекта (одного юридического лица) объективно не позволило бы достичь налогоплательщику рассчитанных налоговым органом показателей выручки от реализации продукции, приобретенной на условиях товарного кредита.

Данное обстоятельство с учетом того, что независимость ООО "Гарант Оптима" в оспариваемом решении инспекцией не ставится под сомнение, свидетельствует об отсутствии у налогоплательщика объективной возможности влиять на приобретение товара обществами ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" у ООО "Гарант Оптима".

Таким образом, приобретаемые у ООО "Гарант Оптима" налогоплательщиком и обществами ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" товары, предназначенные для последующей реализации, относятся к сфере материальных ресурсов непосредственно каждого из них.

Как следует из материалов проверки, ООО "ТД Евро Хим" в проверяемый период были заключены следующие договоры поставки с ООО "Гарант Оптима": договор поставки N 165 от 07.06.2017 (т. 12 л. д. 1 - 6), договор поставки N 248 от 12.12.2018 (т. 15 л. д. 114 - 118), договор поставки N 299 от 10.12.2019 (т. 20 л. д. 1 - 4). Факт установления лимитов товарного кредита для налогоплательщика подтверждается содержанием Положения о товарном кредите, договоров поставки и спецификаций к ним, договоров поручительства Богданова В.О. Так, в соответствии с п. 4.2 договора поставки N 248 от 12.12.2018 кредитный лимит Покупателя на поставку Товара на условии отсрочки платежа по настоящему договору составляет 30 000 000 руб., в том числе НДС.

Из договора поручительства N 1 от 07.06.2017 и договора поручительства N 2 от 05.02.2018 следует, что стоимость полученного и неоплаченного Покупателем Товара, обеспеченная настоящим договором, составляет 20 000 000 рублей. Дополнительным соглашением N 1 от 25.05.2018 к договору поручительства N 2 от 05.02.2018 установлено, что общая стоимость полученного и неоплаченного Покупателем Товара, обеспеченная настоящим договором, составляет 40 000 000 руб. С учетом п. 4.9 Положения о товарном кредите данная сумма обеспечения соответствует максимальной сумме лимита товарного кредита.

Из договора поручительства N 1 от 12.12.2018 следует, что кредитный лимит Покупателя на поставку Товара на условии отсрочки платежа на день подписания настоящего договора составляет 30 000 000 рублей.

Договор поручительства N 1 от 10.12.2019 заключен на общую стоимость приобретаемого товара в 60 000 000 рублей. В данную стоимость по смыслу п. 3.2. Положения о товарном кредите подлежат включению и суммы товара, приобретенного на условиях отсрочки платежа.

Таким образом, подтверждены факты установления ООО "Гарант Оптима" лимитов товарного кредита для налогоплательщика в проверяемом периоде.

Как следует из материалов проверки, аналогичные договоры поставки были заключены обществами "АЛК Групп" (договор поставки N 73 от 03.04.2018 (т. 13 л. д. 1 - 6), договор поставки N 302 от 20.12.2019 (т. 20 л. д. 118 - 120) и НПП "Система" (договор поставки N 5 от 15.01.2018 (т. 13 л. д. 40 - 45), договор поставки N 247 от 12.12.2018 (т. 17 л. д. 57 - 61), договор поставки N 16 от 29.01.2020 (т. 20 л. д. 137 - 141).

Определение условий отсрочки платежа и лимитов товарного кредита относится к усмотрению владельца товара и зависит исключительно от его воли, что означает, что заключенные между ним и его покупателями договоры поставки могут не всегда содержать условия о размере предоставленных лимитов товарного кредита, поскольку это регулируется внутренними документами поставщика. В материалах дела отсутствуют доказательства того что, при наличии к тому возможности, налоговым органом в рамках проведенной проверки детально проверены взаимоотношения между обществами НПП "Система" и "АЛК Групп" с ООО "Гарант Оптима" в данной части.

Однако, независимо от этого, имеющихся в материалах дела сведений и доказательств достаточно для вывода о том, что, исходя из содержания указанных договоров, во взаимной связи с содержанием спецификаций к указанным договорам, договоров поручительства и в совокупности с содержанием спецификаций к договорам, заключенным между ООО "Гарант Оптима" и ООО "ТД Евро Хим", приобретение указанными обществами товаров у ООО "Гарант Оптима" также осуществлялось на условиях отсрочки платежа (лимитов товарного кредита).

Об установлении ООО "Союзагрохим" и ООО "САХ Трейд" лимитов товарного кредита для своих покупателей, в том числе, для налогоплательщика и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" свидетельствуют следующие доказательства.

Как следует из письма ООО "Союзагрохим" от 24.10.2023 (т. 24 л. д. 51), условия предоставления товарного кредита покупателям ООО "Союзагрохим" устанавливаются индивидуально исходя из совокупной информации, получаемой из ряда источников: 1С ERP, СпаркИнтерфакс, а также открытых источников информации, свидетельствующих о стабильном финансовом состоянии организации, в том числе отсутствии судебных споров, наличие оборотов за прошлые календарные периоды, а также предоставленного обеспечения. Кроме того, условием предоставления товарного кредита является предварительное приобретение покупателем индивидуально-определенного количества товара на условиях предоплаты. Лимиты товарного кредита, предоставляемого ООО "ТД Евро Хим" в период с 2018 по 2020 гг., определялись индивидуально сотрудникам Службы безопасности ООО "Союзагрохим" в соответствии с вышеуказанными параметрами и составили по показателям фактически отпущенное количество товара в рассрочку по каждому календарному году, а также по договору в отдельности. Превышений установленных лимитов в указанные периоды допущено не было.

Из материалов дела усматривается, что 17.07.2020 генеральным директором ООО "Союзагрохим" А.А. Петелиным утверждено Положение о договорной работе в ООО "Союзагрохим" (т. 24 л. д. 52 - 68). Данное Положение устанавливает порядок согласования, заключения и исполнения договоров, соглашений и контрактов, приложений к ним.

Сведения, изложенные ООО "Союзагрохим" в письме от 24.10.2023, соответствуют порядку заключения договоров, установленному указанным Положением.

Так, из Положения о договорной работе в ООО "Союзагрохим" следует, что все договоры подлежат обязательному учету и согласованию в информационных системах общества (п. 4.1.); раздел 6 Положения определяет процедуру проверки контрагента, в ходе которой проверяется его благонадежность и платежеспособность; все договоры, предполагающие взаимоотношения между сторонами, заводятся в 1С ERP и направляются из программы 1С ERP на согласование в 1С ДО; служба безопасности проверяет репутацию контрагентов (в том числе наличие компрометирующих материалов, экономическую надежность и стабильность контрагента), наличие имущества и ресурсов необходимых для выполнения обязательств по заключаемому договору. Проводит оценку платежной дисциплины контрагента и делает прогноз по формированию им проблемной (невозвратной) "дебиторской задолженности".

Таким образом, из указанного Положения следует, что соответствующая проверка контрагента производится службой безопасности ООО "Союзагрохим" в отношении каждого заключаемого им договора, что, с учетом самостоятельности и независимости данного поставщика, не позволяет суду усомниться в положительных результатах такой проверки в отношении налогоплательщика и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп". Проведение службой безопасности прогноза по формированию им проблемной (невозвратной) "дебиторской задолженности" в совокупности с содержанием договоров поставки, заключенных с ООО "Союзагрохим", и спецификаций к ним, с учетом подхода, изложенного применительно к взаимоотношениям с ООО "Гарант-Оптима", позволяют сделать вывод об установлении указанным поставщиком налогоплательщику и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" ограничений при приобретении товара на условиях отсрочки платежа по отдельным договорам.

Ввиду того, что из письма ООО "Союзагрохим" от 24.10.2023 следует, что одним из условий предоставления товарного кредита является приобретение товара на условиях предварительной оплаты, то суд первой инстанции обоснованно согласился с доводом налогоплательщика о необходимости валового учета всей приобретенной у данного поставщика продукции в качестве товарного кредита, в частности, по следующим договорам поставки, заключенным между ООО "Союзагрохим" с ООО "ТД Евро Хим", ООО "НПП Система", ООО "АЛК Групп": договор поставки N 011/18 от 12.12.2017 (т. 14 л. д. 113 - 121), договор поставки N 200/18 от 25.06.2018 (т. 14 л. д. 103 - 110), договор поставки N 201/18 от 25.06.2018 (т. 14 л. д. 94 - 101), договор поставки N 271/18/А от 13.11.2018 (т. 14 л. д. 88 - 92), договор поставки N 196/18 от 20.06.2018 (т. 14 л. д. 123 - 130), договор поставки N 195/18 от 19.06.2018 (т. 14 л. д. 137 - 144), договор поставки N 199/18 от 25.06.2018 (т. 14 л. д. 146 - 153), договор поставки N 211/19 от 16.04.2019 (т. 18 л. д. 74 - 81), договор поставки 0138/19 от 22.03.2019 (т. 18 л. д. 136 - 143), договор поставки N 414/19 от 30.07.2019 (т. 19 л. д. 1 - 8), договор поставки N 019/19 от 19.03.2019 (т. 19 л. д. 21 - 25), договор поставки N 407/19 от 29.07.2019 (т. 19 л. д. 30 - 37), договор поставки N СХ/193/20 от 19.03.2020 (т. 22 л. д. 1 - 8), договор поставки N СХ/26/20 от 27.01.2020 (т. 22 л. д. 82 - 89), договор поставки N СХ/447/20 от 01.02.2020 (т. 22 л. д. 97 - 104), договор поставки N СХ/257/20 от 26.03.2020 (т. 22 л. д. 11 - 118), договор 38 А47-7496/2023 поставки N СХ/27/20 от 27.01.2020 (т. 23 л. д. 38 - 45), договор поставки N СХ/448/20 от 01.02.2020 (т. 23 л. д. 50 - 57), договор поставки N СХ/206/20 от 20.03.2020 (т. 23 л. д. 62 - 69), договор поставки N СХ/31/20 от 27.01.2020 (т. 24 л. д. 11 - 18), договор поставки N СХ/445/20 от 01.02.2020 (т. 24 л. д. 27 - 34).

Аналогично рассматриваются хозяйственные отношения между налогоплательщиком, обществами ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" с ООО "САХ Трейд".

Как следует из письма ООО "САХ Трейд" (т. 24 л. д. 70), условия и критерии предоставления лимитов товарного кредита своим покупателям поставщик устанавливал в индивидуальном порядке. В период с 2018 по 2020 года отгрузки товара в рассрочку (товарный кредит) в адрес налогоплательщика осуществлялись в согласованном лимите и не превышали его.

Судами установлено, что в проверяемом периоде между ООО "САХ Трейд" и ООО "ТД Евро Хим", ООО "НПП Система", ООО "АЛК Групп" на условиях товарного кредита заключены следующие договоры поставки: договор поставки N 012/18 от 30.03.2018 (т. 15 л. д. 10 - 17); договор поставки N 010/18 от 14.03.2018 (т. 15 л. д. 19 - 23); договор поставки N 008/18 от 28.02.2018 (т. 15 л. д. 39 - 46); договор поставки N 004/18 от 30.01.2018 (т. 15 л. д. 55 - 59); договор поставки N 036/18/А от 19.06.2018 (т. 15 л. д. 78 - 82); договор поставки N 015/18 от 09.04.2018 (т. 15 л. д. 84 - 88); договор поставки N 035/18 от 14.06.2018 (т. 15 л. д. 104 - 11); договор поставки N 00619 от 08.04.2019 (т. 19 л. д. 48 - 55); договор поставки N 004/19 от 14.03.2019 (т. 19 л. д. 111 - 118).

Налогоплательщик ссылается на значительность доли товара, приобретенного на условиях товарного кредита налогоплательщиком, ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп", в составе валового приобретения товара в проверяемом периоде.

В частности, налогоплательщик указывает, что исходя из проведенного им анализа (приложения NN 1 - 10 (т. 11 л. д. 1 - 90) к дополнительным пояснениям от 16.11.2023) следует, что:

в 2019 году

- сумма валового приобретения ООО "ТД Евро Хим" у всех поставщиков семян и СЗР составила 74 204 196,03 руб., при этом, сумма закупки у поставщиков на условиях лимитов товарного кредита составила 58 453 887,1 руб., что составило 78,7% от валовой закупки. Сумма поставки, приходящаяся на поставщиков, осуществляющих поставку на обычных условиях, составила 15 750 308,93 руб. (21%). Непосредственно сумма закупки по лимитам товарного кредита составила 56 967 141,65 руб., т.е. 76,7% от валовой закупки.

- сумма валового приобретения ООО "АЛК Групп" у всех поставщиков семян и СЗР составила 56 151 100,25 руб., при этом, сумма закупки у поставщиков на условиях лимитов товарного кредита составила 44 947 610,99 руб., что составило 80% от валовой закупки. Сумма поставки, приходящаяся на поставщиков, осуществляющих поставку на обычных условиях, составила 11 203 499,26 руб. (20%). Непосредственно сумма закупки по лимитам товарного кредита составила 33 183 210,92 рублей, т.е. 59% от валовой закупки.

- сумма валового приобретения ООО "НПП Система" у всех поставщиков семян и СЗР составила 68 736 808,82 руб., при этом сумма закупки у поставщиков на условиях лимитов товарного кредита составила 61 557 330,3 руб., что составило 89,5% от валовой закупки. Сумма поставки, приходящаяся на поставщиков, осуществляющих поставку на обычных условиях, составила 7 179 478,52 руб. (10,5%). Непосредственно сумма закупки по лимитам товарного кредита составила 65 763 183,68 руб.

в 2020 году:

- сумма валового приобретения ООО "ТД Евро Хим" у всех поставщиков семян и СЗР составила 85 191 000,48 руб., при этом сумма закупки у поставщиков на условиях товарного кредита составила 63 000 121,47 руб., что составило 74% от валовой закупки. Сумма поставки, приходящаяся на поставщиков, осуществляющих поставку на обычных условиях, составила 22 190 879,01 (26%). Непосредственно сумма закупки по лимитам товарного кредита составила 57 144 841,19 руб., т.е. 67% от валовой закупки.

- сумма валового приобретения ООО "АЛК Групп" у всех поставщиков семян и СЗР составила 53 301 420,9 руб., при этом сумма закупки у поставщиков на условиях товарного кредита составила 25 660 225 руб., что составило 48,2% от валовой закупки. Сумма поставки, приходящаяся на поставщиков, осуществляющих поставку на обычных условиях, составила 27 641 195,9 руб. (51,8%). Непосредственно сумма закупки по лимитам товарного кредита составила 27 791 608,69 руб.

- сумма валового приобретения ООО "НПП Система" у всех поставщиков семян и СЗР составила 88 035 837,51 руб., при этом сумма закупки у поставщиков на условиях товарного кредита составила 62 276 115,51 руб., что составило 76,5% от валовой закупки. Сумма поставки, приходящаяся на поставщиков, осуществляющих поставку на обычных условиях, составила 20 759 722 (23,5%).

Сведения по 2018 году предоставлены налогоплательщиком справочно, ввиду того, что произведение анализа осуществлялось на основании данных выездной налоговой проверки, в частности, валовый закуп определялся по Приложениям NN 5 - 7 к акту выездной проверки (т. 6 л. д. 69 - 112), на основании которых инспекцией определялись суммы вычета по НДС. Однако, поскольку проверяемый по налогу на добавленную стоимость период ограничен 3 и 4 кварталами 2018 года, то по указанному году налогоплательщик указывает, что был лишен возможности реконструировать объективную картину.

Таким образом, в 2018 году:

- по ООО "ТД Евро Хим" непосредственно сумма товарного кредита составила 65 852 997,21 руб.;

- по ООО "АЛК Групп" непосредственно сумма товарного кредита составила 12 669 029,95 руб.;

- по ООО "НПП СИСТЕМА" непосредственно сумма товарного кредита составила 74 152 810,97 руб.

Непосредственно исследовав результаты проведенного налогоплательщиком анализа, отраженного в приложениях N 1 - 10 к его дополнительным пояснениям, сопоставив используемые в таком анализе учетные данные с данными, содержащимися в спецификациях к конкретному договору поставки, признавая разумной примененную налогоплательщиком методику произведенного расчета, суды обоснованно согласились с позицией налогоплательщика о том, что удельный вес товара, приобретенного на условиях товарного кредита, являлся в проверяемом периоде определяющим для деятельности как налогоплательщика, так и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп". Обратного налоговым органом не доказано.

Кроме того, совпадение в составе общих покупателей налогоплательщика и обществ ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" на протяжении всего проверяемого периода (т.е. 3 года) является незначительным, в пределах статистической погрешности - от 1,4% до 3%.

Данное обстоятельство указывает на заинтересованность налогоплательщика в сохранение устойчивого спроса на реализуемую им продукцию за счет сохранения собственных рынков сбыта.

Таким образом, исходя из подтвержденных материалами дела фактов установления поставщиками лимитов (ограничений) товарного кредита своим покупателям, учитывая специфику оборота агрохимикатов, а также сложившуюся хозяйственную практику оборота агрохимикатов на специализированных складах, ввиду значительности доли товара, приобретенного налогоплательщиком и ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" на условиях товарного кредита в валовом обороте закупаемой продукции, установив отсутствие фактов перераспределения предпринимательского риска между указанными субъектами и их исполнительными органами, а также установив стабильность соответствующих рынков сбыта хозяйствующих субъектов, суды верно определили то, что деятельность каждого из указанных субъектов направлена на получение самостоятельного экономического эффекта, имеет разумную деловую цель.

Из обстоятельств дела и имеющихся в деле доказательств следует объективная невозможность налогоплательщика влиять на объемы товара, приобретаемого обществами ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" на условиях товарного кредита, поскольку это относится к дискреции поставщика. Поскольку именно эти объемы приобретенного товара впоследствии реализуются обществами ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" своим покупателям, то получение указанными обществами соответствующих сумм выручки от реализации продукции подлежит признанию в качестве их самостоятельного дохода.

Допущение обратного, определение налогоплательщика и указанных обществ в качестве единого субъекта предпринимательской деятельности фактически привело бы не к увеличению, а к уменьшению налоговой базы по упрощенной системе налогообложения. Таким образом, правомерны доводы налогоплательщика о том, что консолидированное превышение предельного значения выручки по упрощенной системе налогообложения, вменяемое налоговым органом, является прямым следствием экономического эффекта от самостоятельной деятельности каждого из хозяйствующих субъектов.

Изложенные обстоятельства свидетельствуют об экономической самостоятельности каждого из хозяйствующих субъектов, что само по себе опровергает вывод налогового органа о необоснованном разделении предпринимательской деятельности единого хозяйствующего субъекта.

Довод налогового органа об использовании налогоплательщиком, ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" одних и тех же кадровых ресурсов также обоснованно отклонен судами на основании следующего.

Переводы работников и их работа по совместительству обусловлены оптимизацией персонала в условиях неравномерной загрузки при колебаниях спроса для сокращения экономически неоправданных расходов на оплату труда, что не изучено налоговым органом.

Довод инспекции о том, что ООО "ТД Евро Хим" за ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп" несло расходы, связанные с оплатой услуг телефонной и интернет связи, охраной, рекламой, коммунальных платежей, обслуживания, эксплуатации зданий и прочие расходы, носят предположительный характер.

Обычаи делового оборота предусматривают различные формы организации производственного процесса компаний, осуществляющих одинаковые виды деятельности и располагающиеся на одной производственной площадке. Помимо прочего, нахождение на одной производственной площадке не исключает различные формы взаимодействия между сотрудниками указанных организаций, включающих в себя взаимопомощь, взаимную выручку, ежедневное взаимное общение и т.д. Указанные формы взаимодействия между сотрудниками различных организаций могут иметь различные проявления. Налоговым органом не учитывается, что в случае наличия единого центра управления принимаемых решений, инспекция должна была добыть доказательства, вне всякого сомнения указывающие на то, что деятельность компаний регулируется из одного источника, а не отдельные проявления взаимодействия между организациями или их сотрудниками.

Довод инспекции о том, что ООО "ТД Евро Хим" фактически финансировало общества ООО "НПП Система" и ООО "АЛК Групп", поскольку непосредственно после их создания заключало договоры поставки продукции, по которым выступало в качестве покупателя, обоснованно отклонен судами по причине того, что инспекцией не ставится под сомнение реальность и возмездность таких сделок.

Для квалификации действий налогоплательщика в качестве направленных на необоснованное получение налоговой выгоды, недостаточно выявить только совокупность признаков, указывающих на допущенные налогоплательщиком налоговые злоупотребления, но и следует такие выявленные обстоятельства обосновать и подтвердить, а также установить, что такие действия налогоплательщика имеют противоправную цель. Такая обязанность по доказыванию налоговым органом не исполнена.

Обороты ООО "ТД Евро Хим", организация бизнеса обусловлены обществом спецификой осуществляемой им деятельности: сезонностью, цикличность спроса на реализуемую продукцию на соответствующем товарном рынке, спецификой оборота реализуемой продукции. Как указывалось обществом, устойчивый спрос на семена и средства защиты растений приходится на конец первого - начало второго квартала, при этом, указанная продукция приобретается сельхозтоваропроизводителями, как правило, на условиях отсрочки платежа (товарного кредита), т.е. налогоплательщик поставляет покупателям товар в первом - втором квартале календарного года, тогда как оплата за товар осуществляется покупателем после реализации выращенного урожая: конец третьего - четвертый кварталы; данные обстоятельства раскрывают периоды оборачиваемости выручки хозяйствующих субъектов, следующим последовательным этапом ее движения является направление полученной от покупателей выручки на погашение собственных обязательств перед поставщиками. Продукция приобретается налогоплательщиком также на условиях товарного кредита, лимиты по которому ограничиваются поставщиками. Сам факт наличия товара на специализированном складе, его номенклатура и количество определяется непосредственно крупными поставщиками - арендаторами склада. В свою очередь, маркетинговая политика крупных поставщиков основана на диверсификации рисков от модели продажи товаров на условиях отсрочки платежа, что подразумевает, что весь объем реализуемой продукции делится на определенное количество пропорций, которые реализуют соответствующие дистрибьюторы. Тем самым, поставщики перераспределяют риски от возможной просрочки оплаты конечных потребителей (либо неоплаты товара) на дистрибьюторов, каждый из которых непосредственно отвечает перед своим поставщиком за оплату своими покупателями. В связи с чем доступ к объемам продукции, реализуемой на условиях товарного кредита, в том числе, у налогоплательщика объективно ограничен. Лимит товарного кредита работает как овердрафт, то есть при достижении определенной задолженности перед поставщиком, отгрузка товара прекращается, в свою очередь, при дальнейшем частичном погашении задолженности, отгрузка возобновляется в пределах невыбранной задолженности. Поскольку лимит товарного кредита работает как овердрафт, то при отсутствии оборотных средств в течение практически всего года налогоплательщик не имеет физической возможности выбрать большее количество товара в пределах такого лимита. Именно наличие самостоятельности (разумной деловой цели) в действия предприятий опровергает вывод налогового органа о направленности их действий на необоснованное получение налоговой выгоды.

Доводы кассационной жалобы, сводящиеся фактически к повторению утверждений, исследованных и правомерно отклоненных арбитражным судом апелляционной инстанции, не могут служить основанием для отмены обжалуемых судебных актов, поскольку не свидетельствуют о нарушении судами норм материального и процессуального права.

Иные доводы жалобы не влияют на оценку законности и обоснованности решения и постановления, поэтому отклоняются арбитражным судом округа.

Суд кассационной инстанции не вправе переоценивать доказательства и устанавливать иные обстоятельства, отличающиеся от установленных судами первой и апелляционной инстанций, в нарушение своей компетенции, предусмотренной статьями 286, 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены судами в полном объеме на основе доказательств, оцененных в соответствии с правилами, определенными статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Нарушений и неправильного применения норм материального и процессуального права, являющихся основаниями для отмены обжалуемых судебных актов (ст. 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации), судом кассационной инстанции не установлено.

С учетом изложенного и исходя из конкретных фактических обстоятельств дела, суд кассационной инстанции не находит оснований для удовлетворения кассационной жалобы.

Руководствуясь ст. 286, 287, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

постановил:

решение Арбитражного суда Оренбургской области от 26.01.2024 по делу N А47-7496/2023 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2024 по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 13 по Оренбургской области - без удовлетворения.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном ст. 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

Д.В.ЖАВОРОНКОВ

Судьи

В.А.ЛУКЬЯНОВ

Н.Н.СУХАНОВА