

*Новопашин Иван Юрьевич,
заместитель Генерального директора ООО «Майн»,
магистр права
Россия, г. Екатеринбург*

**ВОЗДЕЙСТВИЕ ПРИЗНАКА ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ НА УСЛОВИЯ
(КРИТЕРИИ) ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ
ОРГАНИЗАЦИЙ: РЕАЛЬНОСТЬ И ДОКУМЕНТАЛЬНАЯ
ПОДТВЕРЖДЕННОСТЬ**

Аннотация: В статье рассматриваются особенности воздействия признака взаимозависимости на условия (критерии) признания расходов по налогу на прибыль организаций. Отмечается, что признание расходов по налогу на прибыль организаций при соблюдении всех условий является налоговой выгодой, поскольку оно влечет правомерное уменьшение налоговой базы. В статье выражена позиция о том, что взаимозависимость в сумме с фактом нереальности экономической операции следует рассматривать как бесспорное подтверждение создания формального документооборота.

Ключевые слова: Верховный суд, Налоговый кодекс, взаимозависимость, реальность операции, документальная подтвержденность.

THE IMPACT OF INTERDEPENDENCE ON THE CONDITIONS (CRITERIA) FOR THE RECOGNITION OF CORPORATE INCOME TAX EXPENSES: REALITY AND DOCUMENTARY EVIDENCE

***Annotation:** The article discusses the peculiarities of the impact of interdependence on the conditions for the recognition of corporate income tax expenses. It is noted that the recognition of corporate income tax expenses, subject to all conditions, is a tax benefit, since it entails a legitimate reduction in the tax base. The article expresses the position that interdependence in the sum of the fact of the unreality of an economic operation should be considered as an indisputable confirmation of the creation of a formal document flow.*

***Keywords:** The Supreme Court, the Tax Code, interdependence, the reality of the transaction, documentary evidence.*

С точки зрения правоприменительной практики признак взаимозависимости может оказывать воздействие на условия (критерии) признания расходов по налогу на прибыль организаций. По нашему мнению, указанный вопрос невозможно рассматривать в отрыве от особенностей признания обоснованности налоговой выгоды.

Руководствуясь толкованием, данным в Постановлении Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П, предполагается наличие у налогоплательщика права выбора наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования [1]. Вместе с тем Кодекс ограничивает свободу усмотрения в процессе исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, то есть самостоятельное налоговое планирование должно быть реализовано с обязательным соблюдением законодательных ограничений. В силу принципа диспозитивности налогоплательщик вправе избрать определенную учетную политику, которая не должна использоваться для неправомерного сокращения

налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правомочиями.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» в качестве налоговой выгодой рассматривает 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.

Ж.Г. Попкова характеризует налоговую выгоду «как институт налогового права, регулирующий качественно обособленную совокупность однородных общественных отношений, связанных с уменьшением налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога. Центральным свойством налоговой выгоды выступают определенные нормы данного правового института и их правоприменительная практика, существенно влияющие на использование налогоплательщиками права на вычет расходов по налогу на прибыль, а значит и на сумму налога, подлежащую уплате в бюджет» [2].

В соответствии с Определением Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019, расходы по налогу на прибыль организаций влекут уменьшение размера подлежащего уплате налога. Соответственно, их признание является одной из форм налоговой выгоды, обоснованность которой возможно проверить на наличие налогового злоупотребления с учетом принципов налогового законодательства (пункты 1,3 статьи 3 Кодекса).

Следовательно, признание расходов по налогу на прибыль организаций при соблюдении всех условий является налоговой выгодой, поскольку оно влечет правомерное уменьшение налоговой базы. При установлении фактов,

порочающих условия признания расходов, налоговая выгода не может быть признана обоснованной. В практическом аспекте указанное означает, что влияние взаимозависимости на условия возникновения права налогоплательщика на вычет расходов по налогу на прибыль организаций необходимо рассматривать посредством изучения судебных споров, касающихся обоснованности полученной налоговой выгоды. Поскольку взаимозависимость рассматривается в правоприменительной практике скорее как негативное явление, то этот признак непосредственно может повлиять на критерии признания расходов по налогу на прибыль организаций.

Критерий реальности расходов по налогу на прибыль организаций означает, что уменьшение налоговой базы на расходы налогоплательщика возможно лишь в том случае, когда они фактически понесены на осуществление реальной хозяйственной деятельности. Как обоснованно указывает Арбитражный суд Уральского округа, право на включение соответствующих затрат в расходы по налогу на прибыль организаций ставится под условие реальности произведенной экономической операции; при этом налоговая инспекция вправе не признавать учет расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль, проверяемое лицо допустило недобросовестность при совершении указанных операций (Постановление от 08.02.2018 по делу № А71-17203/2016). В Постановлении Первого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2018 по делу № А43-6257/2017 разъяснено, что нормы Кодекса связывают возникновение прав и обязанностей при исчислении и уплате в бюджет налога на прибыль организаций с осуществлением налогоплательщиком реальных операций (фактов хозяйственной деятельности).

Следовательно, обоснованность заявленной налоговой выгоды обусловлена объективной предметной связью с фактами и результатами реальной предпринимательской и иной экономической деятельности. Данный

вывод основан на Определении Верховного Суда РФ от 02.10.2017 № 305-КГ17-13601 по делу № А40-101000/2016.

Как правило, признак взаимозависимости проверяемого лица с его контрагентом совпадает с фактической невозможностью последнего выполнить спорные хозяйственные операции, в том числе в силу отсутствия необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (имущества, транспортных средств, материальных запасов, трудовых ресурсов, необходимого числа квалифицированного персонала) и неведения реальной хозяйственной деятельности, и как, следствие, у такого контрагента отсутствуют расходы на оплату заработной платы, коммунальных услуг, расходы на аренду складов, офиса и другие расходы, связанные с функционированием организации (Определение Верховного Суда РФ от 17.01.2017 № 302-КГ16-16925 по делу № А19-17721/2015; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.07.2018 по делу № А65-31784/2016). Зачастую в судебных актах указывается, что взаимозависимость позволяет аффилированным налогоплательщикам искусственно завышать объемы поставок (работ, услуг), которые в действительности не выполняются, и на них устанавливаются произвольные цены. Кроме того, на это четко указывают транзитный характер операций, факты вывода денежных средств и их обналичивание (Определение Верховного Суда РФ от 08.10.2019 № 306-ЭС19-17331 по делу № А65-25637/2018). В пункте 8 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации», разъяснено, что операции с техническими контрагентами, как правило, совершаются в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, «аффилированным, подконтрольным или контролирующим налогоплательщика лицам» в различных формах.

Отметим, что классическим способом получения необоснованной налоговой выгоды с использованием подконтрольных лиц и в отсутствии критерия реальности расходов по налогу на прибыль организаций является схема «дробления бизнеса». ФНС России в Письме от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ под «дроблением бизнеса» понимает создание искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика.

По нашему мнению, в рамках критерия реальности расходов, следует остановиться на следующем аспекте схемы «дробления бизнеса». В данной схеме, налоговые органы могут столкнуться с неправомерным увеличением расходов налогоплательщика в непосредственной взаимосвязи с выделением подконтрольного лица в условно самостоятельную хозяйственную единицу, что при прочих фактически неизменных обстоятельствах не может свидетельствовать о достижении налогоплательщиком экономического эффекта. Так, в деле № А71-48/2018 Арбитражный суд Удмуртской Республики суд пришел к выводу о том, что хозяйственные операции по осуществлению сварочных работ осуществлялись работниками налогоплательщика, формально переведенными в штат индивидуального предпринимателя, на своем же оборудовании, на своей же территории, при отсутствии препятствий для самостоятельного ведения аналогичной деятельности. Оформляя данные сделки от имени взаимозависимого хозяйствующего субъекта – индивидуального предпринимателя, находящегося на упрощенной системе налогообложения, организация увеличила расходы при исчислении налога на прибыль организаций. Аналогичная судебная практика: Определение Верховного Суда РФ от 11.03.2019 № 304-ЭС19-1331 по делу № А67-4208/2017; Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.07.2019 по делу № А45-6434/2017.

Таким образом, во многих случаях, имеет место *фактическое отсутствие затрат на товары (работы, услуги), поступившие от взаимозависимого лица*. На это обращает внимание Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2017 по делу № А50-16511/2017: если установлены факты, свидетельствующие о подконтрольности контрагентов налогоплательщику, согласованности действий должностных лиц данных организаций, то это *может указывать на несамостоятельность* перечисленных контрагентам денежных средств, платежи совершаются в интересах проверяемого налогоплательщика и взаимозависимых по отношению к нему лиц.

. Налогоплательщик должен подтвердить правомерность и обоснованность уменьшения налогооблагаемой прибыли, в том числе путем представления документов, отвечающих положениям статьи 252 НК РФ. В силу Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.10.2005 № 4047/05, документы, представленные налогоплательщиком в целях включения в состав расходов по налогу на прибыль организаций, должны соответствовать обязательным требованиям и отражать соответствующие действительности сведения о фактах, с которыми НК РФ связывает возникновение правовых последствий.

Таким образом, одним из необходимых оснований условием для учета заявленных расходов налогоплательщика является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что затраты в действительности произведены и конкретно в обозначенном размере. Отказ в получении налоговых выгод при наличии в документах налогоплательщика недостоверных и противоречивых сведений является его налоговым риском (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.03.2017 по делу № А40-137468/2016, от 10.02.2020 по делу № А40-65007/2019).

О.А. Лебедева констатирует, что суды в условиях подконтрольности (взаимозависимости, аффилированности) налогоплательщика с контрагентом «достаточно большое внимание уделяют наличию формального характера деятельности, а именно фиктивному документообороту и имитации хозяйственной деятельности» [3]. ФНС России исходит из того, что к согласованности с целью созданию формального документооборота приравниваются *«установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности»*, проверяемому налогоплательщику, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников сделки (сделок) [4]. Сюда же относится и взаимозависимость стороны проверяемой сделки. По существу данную позицию поддерживают и суды различных инстанций: Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2019 № 309-ЭС19-10458 по делу № А71-4177/2018; Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2019 № 304-ЭС19-10461 по делу № А67-6778/2017; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.08.2018 по делу № А56-78517/2017; Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2018 по делу № А81-4791/2017; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2019 по делу № А40-36415/2019 и другие.

Со своей стороны отметим, что доказательства наличия формального документооборота, фигурирующие в практике, *во многом совпадают* с признаками фактической взаимозависимости. Так, к фактам, свидетельствующим о фиктивном документообороте письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» относит факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использования одних IP-адресов (Определение Верховного Суда РФ от 21.12.2016 № 301-КГ16-17102 по делу № А11-

7681/2014), а также обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика (Определение Верховного Суда РФ от 24.05.2019 № 306-ЭС19-7338 по делу № А72-5769/2018; Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2019 по делу № А32-21874/2018). Примеры иных признаков: наличие единого руководства (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.08.2018 по делу № А24-2305/2017); местонахождение складских и производственных помещений организаций по одному юридическому адресу (Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2018 по делу № А56-47401/2017); наличие одних и тех же лиц, ответственных за осуществление хозяйственных операций, участие в организациях и осуществление фактического руководства одними и теми же лицами (Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.06.2020 по делу № А68-5796/2017); ведение бухгалтерского учета и налогового учета, сопровождение налоговых проверок и иные услуги осуществлялось одной бухгалтерской службой (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 26.05.2020 по делу № А04-8385/2018) и другие.

При прочтении разъясняющих писем контролирующих органов и судебных актов складывается впечатление, что установленная налоговым органом или судом взаимозависимость (аффилированность) сама по себе является устойчивым (а возможно и предопределяющим) доказательством присутствия формального документооборота.

Данное предположение не находит однозначного подтверждения. Специалисты компании «Пепеляев Групп» обозначили следующий подход: законодательство о налогах и сборах не использует понятия «фиктивный» или «формальный» документооборот; то есть отсутствует его нормативно-определенное содержание. Формальный документооборот означает, что

экономической сделки не было вовсе либо фактически исполнена сделка иная, чем отраженная в учете. Между тем, в большинстве случаев «фиктивный документооборот» не обладает содержательными характеристиками, а употребляется для придания негативного оттенка [5]. Можно предположить, что искусственный документооборот является составной частью признака отсутствия реальности хозяйственной операции, а отношения взаимозависимости какой-то значительной роли не играют. Примерно такой же позиции придерживается Семнадцатый арбитражный апелляционный суд (постановления от 08.06.2018 по делу № А60-66009/2017, от 26.04.2018 по делу № А60-54556/2017, от 19.04.2018 по делу № А71-15099/2017).

Д.В. Тютин считает, что согласованность, как правило, не отражается участниками сделки, не показывается налоговым органам «обычно документально не фиксируется, а сама «схема» ее организаторами не раскрывается сторонним лицам, в особенности - контролирующим органам. Как правило, документооборот, опосредующий соответствующие сделки, формально не противоречит законодательству, но зачастую сделки выглядят «необычно» с точки зрения сложившегося гражданского оборота» [6]. Автор полагает, что налогоплательщики умышленно включают в незаконные схемы формально независимых контрагентов, каждый из которых обладает своим функционалом, координируют их согласованную деятельность и представляют в налоговый орган «белый» документооборот. Из указанного следует, что формальный документооборот обеспечивается, в первую очередь, согласованными действиями налогоплательщика и его контрагентов и условиями подконтрольности.

Исходя из изложенного, считаем возможным сделать следующие выводы. Взаимозависимость (подконтрольность, аффилированность) в сумме с фактом нереальности экономической операции следует рассматривать как бесспорное подтверждение создания формального документооборота, а

значит условие подтвержденности расходов отсутствует. Согласно правовой позиции изложенной в Определении Верховного Суда РФ от 05.07.2019 № 309-ЭС19-10059 по делу № А71-9141/2018 совокупность обстоятельств, указывающих на создание фиктивного документооборота, включает в себя: взаимозависимость и подконтрольность контрагента налогоплательщику; недоказанность реальности взаимоотношений со спорным контрагентом [7]. При этом выражение «фиктивный (формальный) документооборот» обладает лишь дополнительной негативной окраской, его возникновение связано с нереальностью сделки в условиях подконтрольности налогоплательщиков.

Представляется, однако, что не исключены ситуации, когда независимые стороны сделки направляют свой умысел на минимизацию подлежащего уплате налога. Отсутствие аффилированности контрагентов не является препятствием для достижения соглашения по формированию фиктивного документооборота. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 показывает, что отношения взаимозависимости рассматриваются лишь как один из случаев, когда налогоплательщик мог знать о нарушениях (о чем свидетельствует слово «в частности»). Такой правовой позиции придерживается Двадцатый арбитражный апелляционный суд (постановления от 05.06.2020 по делу № А68-4889/2017, от 08.07.2019 по делу № А68-4299/2018, от 21.05.2019 по делу № А68-9427/2018 и другие).

Литература:

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П // СПС Консультант плюс (дата обращения 23.11.2022).
2. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук.: Москва, 2019. С. 160.

3. Лебедева О.А. Дробление бизнеса в условиях 2018 года: уклонение от уплаты налогов или целесообразность? // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2018. № 11. С. 83 - 92.
4. Титов А.С. Налоговый риск налогоплательщика по НДС и налогу на имущество: проблемы правоприменения // Финансовое право. 2017. № 11. С. 28 - 31
5. Акимова В.Г., Литвинова К.Ю., Штукмастер И.Б., Кузнецов А.Б. Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании // Закон. 2019. № 5. С. 168 - 180.
6. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. 2021 // СПС КонсультантПлюс (дата обращения 23.11.2022).
7. Определение Верховного Суда РФ от 05.07.2019 № 309-ЭС19-10059 по делу № А71-9141/2018 // СПС Консультант плюс (дата обращения 23.11.2022).