

**Обзор судебной практики 2010-2011гг.
по вопросам использования налогоплательщиками схем ухода от
уплаты налогов при применении специальных режимов
налогообложения.**

Анализ судебной практики по указанной теме показывает наличие ряда самостоятельных вопросов, требующих особого внимания при проведении мероприятий налогового контроля.

Так налогоплательщиками нередко используются следующие инструменты неправомерной минимизации налогового бремени при применении специальных режимов налогообложения:

- Осуществление оптовой торговли под видом розничной с целью формального соблюдения условий для применения специального режима налогообложения;
- использование «схем» с созданием организаций, применяющих специальные режимы налогообложения («дробление бизнеса»);
- использование инструмента «дробление бизнеса» с целью занижение показателя размера торговой площади;
- схемы, касающиеся оформления трудовых отношений.

I. Для применения ЕНВД налогоплательщикам необходимо придерживаться определенных критериев, исходя из которых и рассчитывается сумма налога (в частности вид деятельности (розничная торговля).

В связи с этим, одним из самых распространенных инструментов является формальное соблюдение этих критериев, например *осуществление оптовой торговли под видом розничной с целью формального соблюдения условий для применения специального режима налогообложения:*

При получении налоговыми органами неоспоримых доказательств того факта, что налогоплательщиком фактически велась деятельность по оптовой торговле, возможен его перевод со специального режима налогообложения на общий.

Подобную позицию поддерживают и арбитражные суды:

1. Дело № А62-1684/2010 по заявлению ИП Евченко Петра Анатольевича к ИФНС России по Промышленному району г. Смоленска.

Индивидуальный предприниматель применял систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по виду деятельности «розничная торговля, осуществляемая через магазины, павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. метров».

Налоговым органом установлено, что наряду с розничной предпринимателем велась и оптовая торговля, в связи с чем применение специального режима было признано неправомерным.

Для подтверждения данного факта инспекцией были получены доказательства того, что строительные материалы, приобретаемые Заявителем по договорам купли-продажи, условия которых предусматривали использование товара в личных целях, фактически в дальнейшем реализовывались Евченко П.А. строительным подрядчиком, что подтверждает оптовый характер продаж. (Постановлением ФАС ЦО от 22.02.2011)

2. Дело № **A28-5582/2010** по заявлению индивидуального предпринимателя Барановской Л.Д. к МИФНС России № 5 по Кировской области.

Как и в описанном выше деле, Инспекцией сделан вывод о том, что деятельность Индивидуального предпринимателя носит характер оптовой торговли.

Соответственно, налоговым органом сделан вывод об отсутствии у предпринимателя права на применение специального режима в виде уплаты ЕНВД при реализации товаров в магазины.

Поддерживая выводы Инспекции, суды трех инстанций и Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (Определение от 29.09.2011 № **ВАС-12685/11**) указали на отсутствие оснований квалифицировать осуществляемую предпринимателем поставку товаров как розничную куплю-продажу, так как Инспекцией представлены доказательства того, что она осуществлялась не с целью личного использования.

Похожие обстоятельства и выводы рассматривались судами по делу № **A28-932/2011** по заявлению ИП Шарова О.В. к МИФНС России № 5 по Кировской области. По результатам приняты судебные акты в пользу налоговой Инспекции.

Доказательствами по указанным делам выступили такие результаты проведенных налоговыми органами контрольных мероприятий как подробный анализ договоров и иной документации Налогоплательщика и контрагентов на предмет квалификации деятельности в качестве оптовой торговли, а также допросы свидетелей (сотрудников Налогоплательщика, сотрудников контрагентов).

II. Использование схем с созданием организаций, применяющих специальные режимы («дробление бизнеса»):

Обращают на себя внимание организации, которые в результате проведения регистрации либо реорганизации переводят вновь возникшие или вновь созданные организации на специальные режимы налогообложения.

1. Дело № **A82-139/2010** по заявлению ООО «Фирма «Инкомпроект» к МИФНС России № 5 по Ярославской области.

Инспекция пришла к выводу, что Общество использует схему получения необоснованной налоговой выгоды путем сдачи по минимальным ценам

принадлежащих ему нежилых помещений в аренду индивидуальным предпринимателям, находящимся на упрощенной системе налогообложения, с целью последующей сдачи этих помещений в субаренду по более высоким ценам.

Реальный доход по договорам субаренды получал Налогоплательщик, а предприниматели – арендаторы являлись дополнительным звеном, не имеющим отношения к фактической деятельности по сдаче помещений в аренду, и были необходимы Обществу для юридического оформления схемы по минимизации налогообложения.

При этом доказано, что бухгалтерские, юридические, планово-экономические услуги, ведение делопроизводства, в том числе ведение учета доходов и расходов, составление и представление отчетности, учет движения денежных средств и так далее у индивидуальных предпринимателей осуществляет Налогоплательщик на основании договоров на оказание возмездных услуг за минимальное вознаграждение (1 000 рублей в месяц с НДС).

Вся документация индивидуальных предпринимателей находилась у Налогоплательщика.

Часть предпринимателей являлись в проверяемый период или ранее работниками Налогоплательщика.

С рядом предпринимателей у работников Налогоплательщика имелись родственные отношения.

Денежные средства, поступающие на счета индивидуальных предпринимателей, расходовались исключительно на платежи по аренде, налоговые платежи, уплату комиссии банку, платежи за обслуживание электронной отчетности и за обслуживание контрольно-кассовой техники.

Остаток денежных средств снимался по кассовым чекам на имя работников Налогоплательщика.

Из допросов ряда индивидуальных предпринимателей следует, что данные денежные средства им не передавались.

Проведены также допросы субарендаторов - получены сведения, согласно которым все вопросы, касающиеся субаренды решались не с индивидуальными предпринимателями, а с ООО «Фирма «Инкомпроект».

Проверено также соответствие цен, устанавливаемых по аренде индивидуальным предпринимателям, на предмет их соответствия рыночным в порядке, установленном статьей 40 Налогового кодекса Российской Федерации.

Реальный доход был доначислен с использованием метода последующей реализации с учетом невозможности применения иных методов.

Приняв во внимание совокупность указанных доказательств, суды трех инстанций по данному делу сочли правомерными выводы Инспекции (Постановление ФАС ВВО от 25.03.2011; Определение ВАС РФ от 07.07.2011 № ВАС-469/11).

Дело с аналогичными фактическими обстоятельствами рассмотрено в пользу налогового органа Арбитражным судом Иркутской области (дело №

A19-14701/10-56 по заявлению ООО «Чекотова П.А. Фортуна» к ИФНС России по Правобережному округу г. Иркутска (Постановление ФАС ВСО от 16.06.2011).

Общество, применявшее УСН, имело в собственности имущество и земельные участки, а также арендовало земельные участки, которые сдавало в аренду другим лицам. При проведении проверки налоговым органом были рассмотрены взаимозависимость конкретных организаций и физических лиц (арендодателей, субарендодателей), движение денежных средств, финансовые результаты от заключенных сделок. При проверке установлено: учредители общества являются учредителями и руководителями большого количества других организаций; установлены их родственные связи с учредителями и руководителями контрагентов-арендаторов; достоверно установлено, что одни и те же лица состояли в штате разных организаций в течение проверяемого периода. Все организации (фирмы-посредники) зарегистрированы по юридическим адресам, соответствующим адресам нахождения имущества общества.

Суммы арендной платы, взимаемые с субарендаторов посредниками, значительно превышали (порой в несколько раз) суммы арендной платы, уплачиваемой арендодателю-обществу. Арендодатель и субарендодатели (посредники) применяли УСН. При достижении размеров выручки у субарендодателей-посредников, превышающих установленные Налоговым кодексом Российской Федерации ограничения, контрагенты арендатора прекращали деятельность на арендованном участке, ее сотрудники перемещались в штат другой организации, которая начинала осуществлять деятельность на том же земельном участке.

Судами с учетом наличия признаков взаимозависимости в отношениях общества и арендаторов установлено, что хозяйственные операции налогоплательщика арендаторами-посредниками произведены без намерения заниматься реальной экономической деятельностью и основной целью совершения сделок с данными арендаторами являлось достижение возможности применения упрощенной системы налогообложения. Общество и взаимозависимые посредники функционировали в едином производственном процессе, подчиненном одной цели - развитию рынков за счет в том числе неуплаты налогов по общей системе налогообложения и полученной в результате применения такой схемы экономии от уплаты налогов в ущерб государственным и общественным интересам.

2. Дело № **A43-3880/2010** по заявлению ИП Гонтарева Н.В. к МИ ФНС России № 13 по Нижегородской области.

ИП Гонтарев Н.Н. применял схему минимизации налогообложения путем «дробления бизнеса». С этой целью было создано ООО «Гонтарев Н.Н.», в котором предприниматель являлся единственным учредителем и руководителем, оба лица зарегистрированы по одному адресу.

Выручка по одной сделке поступала и на счет предпринимателя и на счет Общества.

Также установлено, что работы, выполняемые Обществом, производились при помощи арендованных у ИП Гонтарева Н.Н. основных средств.

Часть работников Налогоплательщика работали в Обществе по совместительству, либо были откомандированы в Общество по приказу.

ООО «Гонтарев Н.Н.» создано незадолго до момента превышения предельного размера дохода предпринимателя, что исключало право применения УСН.

Установив указанные обстоятельства, Инспекцией был сделан вывод о наличии доказанного факта совершения предпринимателем согласованных со взаимозависимым лицом действий по корректировке выручки, направленных на сохранение права применения УСН. Соответственно, был произведен расчет налогов по общему режиму налогообложения.

Данный подход признан правомерным судами трех инстанций, а также Коллегией судей Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (Определение от 15.06.2011 № ВАС-7139/11).

3. Дело № А10-862/2010 по заявлению ИП Минганова А.П. к России № 1 по Республике Бурятия.

Налоговый орган посчитал, что ИП Минганов А.П. с целью сохранения права на применение УСН прибегнул к «схеме», при которой предпринимательская деятельность его дочери – ИП Мингановой Е.А. носила исключительно документальный характер.

Инспекция, считая указанных индивидуальных предпринимателей взаимозависимыми, расценила выручку И.П. Мингановой Е.А. доходом ИП Минганова А.П., который за проверяемый период превысила 20 млн. рублей и соответственно ИП Минганов А.П. утратил право на применение УСН.

При этом, проводя соответствующие контрольные мероприятия, налоговый орган доказал наличие совокупности следующих операций:

- отсутствие у И.П. Мингановой Е.А. необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- в проверяемый период Минганова Е.А. работала в ЗАО «Центр славянской дружбы» и одновременно проходила обучение в Вузе, что расценено Инспекцией и судами как одно из обстоятельств, доказывающее невозможность осуществления операций с учетом времени и места их совершения;

- какой-либо деятельности на АЗС Минганова не вела;
- денежные средства от реализации нефтепродуктов не получала;
- документальный учет доходов и расходов от деятельности осуществлял сам Минганов;
- расчетные счета предпринимателей открыты в одном банке;

- денежные средства перечислялись по личному распоряжению ИП Минганова А.П.

- закупкой и реализацией нефтепродуктов руководил непосредственно Минганов.

На основании изложенного, налоговым органом сделан вывод о том, что выручка предпринимателя превысила установленный лимит, что не позволяет ему применять специальный режим.

С таким выводом согласились суды (Постановление ФАС ВСО от 10.02.2011).

Однако, при недоказанности совокупности изложенных фактов, суды не поддерживают выводы налоговых органов.

Например, в деле № **A27-3272/2010** по заявлению ЗАО "Кузбасстрой" к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 9 по Кемеровской области (Постановлении ФАС ЗСО от 29.11.2010 по делу N A27-3272/2010 (Определение ВАС РФ от 01.04.2011 N ВАС-3665/11) Инспекция объединила доходы всех взаимозависимых лиц (4 организации) в рамках установленной "схемы дробления бизнеса" и начислила обществу налоги по общей системе налогообложения.

Суды же при рассмотрении спора исходили из следующих установленных обстоятельств:

- организации начинали осуществлять свою деятельность в разные налоговые периоды,
- имеют различный состав учредителей;
- пользование помещениями производилось на возмездной основе,
- каждая из организаций обладала имуществом, необходимым для осуществления своего специфического рода деятельности.

Учитывая изложенное, суды пришли к выводу о наличии у общества деловой цели в рамках взаимодействия с указанными контрагентами и об отсутствии в действиях общества цели, направленной исключительно на уменьшение налоговых обязательств. Установленная в разные периоды времени взаимозависимость организаций (**по одному участнику**) не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды, не доказана взаимозависимость между собой всех организаций в рассматриваемый период.

Суды, удовлетворяя требования налогоплательщика по делу № **A27-388/2010** по заявлению ООО «Планета Боулинг 1» к МИФНС России № 4 по Кемеровской области, указали на то, что Инспекцией не доказан факт осуществления деятельности только одним субъектом предпринимательской деятельности.

Имущество каждого общества, а также наличие необходимого персонала позволяли им независимо друг от друга осуществлять уставную деятельность. (Постановление ФАС ЗСО от 27.10.2010).

Следует обратить внимание, что важнейшими доказательствами в данном случае являются факты создания (выделения) организаций **исключительно с целью получения налоговой выгоды.**

Неисследование в ходе проверки цели «дробления бизнеса» зачастую приводит к принятию судебных актов в пользу налогоплательщика:

Так по делу № **A71-6994/2009-A6** по заявлению Можгинского районного потребительского общества к МИФНС России № 7 по Удмуртской Республике судами установлено и материалами дело подтверждено, что основанием для создания новых потребительских обществ **явились рекомендации**, изложенные в Указе Президента Российской Федерации от 16.02.1992 № 144 «О коммерциализации деятельности предприятий потребительской кооперации в Российской Федерации», согласно которому рекомендовано осуществить необходимые мероприятия по реорганизации предприятий розничной торговли и общественного питания, а также заготовительных организаций потребительской кооперации, имея ввиду выделить из их состава в установленном порядке структурные единицы (магазины, столовые, кафе и так далее) и предоставить указанным структурным единицам право юридического лица, не изменяя форм собственности.

Вновь созданным потребительским обществам переданы в аренду магазины по территориальному признаку. **Доказательства того, что учреждение данных организаций обусловлено исключительно с целью применения ими специального налогового режима отсутствуют.** (Постановление ФАС УО от 08.09.2010)

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 02.09.2010 по делу N **A27-19778/2009** по заявлению ООО "Планета Кино 1" к Инспекции ФНС России по Куйбышевскому району города Новокузнецка Кемеровской области (Определение ВАС РФ от 17.01.2011 N **ВАС-17866/10**) суды установили, что три общества осуществляли прокат кино населению от своего имени, самостоятельно выполняли налоговые обязательства. Имущество каждого из этих обществ, наличие необходимого персонала позволяли им **независимо друг от друга осуществлять хозяйственную деятельность.** Решение учредителей о создании не одного юридического лица, находящегося на общем режиме налогообложения, а трех при условии применения ими упрощенной системы налогообложения было вызвано заранее установленной убыточностью предполагаемой уставной деятельности с учетом, в том числе необходимости возврата привлекаемых для покупки оборудования инвестиций, оплаты до 50 процентов предполагаемого дохода от продажи билетов владельцам авторских прав. Суд признал решение налогового органа недействительным.

Также важным фактором послужила в данном деле **недоказанность в ходе проверки факта отсутствия осуществления созданными организациями реальной деятельности**, так как:

- они имели иных поставщиков кроме налогоплательщика;
- налоговые обязательства осуществляли самостоятельно;

- заработная плата работникам выплачивалась из собственных средств этих организаций;
- общества осуществляли реальную хозяйственную деятельность – реализацию продукции сельскому населению.

В результате судебные акты приняты в пользу налогоплательщика (Постановление ФАС УО от 08.09.2010).

III. Еще одним способом формального соблюдения требований для использования специального режима в виде ЕНВД является использование инструмента «дробление бизнеса» с целью **занижение такого критерия как торговая площадь.**

Формально налогоплательщик арендует небольшую площадь (в пределах установленных законом 150 кв. м.) и применяет ЕНВД.

Фактически же налогоплательщиком используется для торговли площадь, формально числящаяся в аренде у взаимозависимого лица.

1. Дело № А10-2699/2010 по заявлению ИП Обросовой М.М. к МИФНС России № 7 по Республике Бурятия.

Налогоплательщик неправоммерно применил систему налогообложения ЕНВД в связи с тем, что площадь зала, используемого для торговли превысила 150 кв.м.

Так предприниматель осуществлял деятельность по розничной торговле в одном торговом зале вместе со своей дочерью Обросовой О.А. с целью уменьшения общей торговой площади для применения ЕНВД.

Вместе с тем, дочь самостоятельную предпринимательскую деятельность не вела.

Бухгалтерский учет велся предпринимателями совместно.

Расходы по содержанию торгового зала нес Налогоплательщик.

Взаиморасчеты между предпринимателями не производились. Расчеты с поставщиками предпринимателя осуществляли друг за друга.

В торговых залах, в которых якобы осуществляла деятельность дочь отсутствуют кассовые аппараты, не имеется обслуживающего персонала.

Налоговым органом доказано отсутствие обособленности торговых залов - магазин представляет собой единый объект, имеет одно название; в магазине имеется только один вход, нет четких границ между помещениями; не имеется подсобных помещений в каждом зале; установлен только один уголок покупателя; какие – либо указание на то, что в магазине осуществляют деятельность два предпринимателя отсутствуют.

Уборку помещения, погрузку, разгрузку, сборку мебели осуществляли работники Налогоплательщика, что подтверждается свидетельскими показаниями.

Арбитражный суд Республики Бурятия поддержал указанные выводы Инспекции во вступившем в силу решении от 15.09.2010.

Аналогичные фактические обстоятельства исследовались судами в ходе рассмотрения:

- дела № **A10-2672/2010** по заявлению ИП Бабудугданова И.М. к МИФНС России № 7 по Республике Бурятия, в результате чего также был вынесен судебный акт в пользу Инспекции (решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 15.09.2010;

- дела № **A19-16281/09** по заявлению ООО «Аркадия» к ИФНС России № 6 по Иркутской области (Постановление ФАС ВСО от 27.04.2010)

2. Дело № **A03-11928/2010** по заявлению ООО «Аникс-4» к МИФНС России № 1 по Алтайскому краю.

По данному делу судами исследованы представленные Инспекцией доказательства и подтверждены выводы о том, что в Алтайском крае организована торговая сеть «Аникс», в деятельности которой принимают участие более 30 взаимозависимых лиц, часть из которых зарегистрирована в одно время и по одному адресу с Налогоплательщиком.

Каждая из организация осуществляет реализацию конкретной группы товаров. При этом каждое общество оформляет договоры аренды торговой площади менее 150 кв. м, что позволяет использовать специальный режим налогообложения.

Торговые площади не обособлены друг от друга, имелась возможность свободного перемещения покупателей по общему торговому залу с отбором товаров в одну корзину и расчетом за товар в одной кассе с получением на руки одного чека, кассиры работали по совместительству в разных организациях, на одной полке магазина находились товары разных юридических лиц сети «Аникс».

Вход в общий торговый зал каждого магазина был один, ни одна из зон магазина фактически не представляла собой самостоятельную торговую точку с автономной организацией торговли.

Совокупность доказанных Инспекцией фактов послужила основанием для принятия судебных актов в пользу налогового органа. (Постановление ФАС ЗСО от 21.07.2011).

Подобные выводы сделаны судами при рассмотрении следующих дел:

- дело № **A03-11929/2010** по заявлению ООО «Прайд-Н» к МИФНС России № 1 по Алтайскому краю;

- дело № **A03-11931/2010** по заявлению ООО «Аникс-2» к МИФНС России № 1 по Алтайскому краю;

- дело № **A03-11930/2010** по заявлению ООО «Аникс-1» к МИФНС России № 1 по Алтайскому краю;

- дело № **A03-10971/2010** по заявлению ЗАО «Каменский маслосыркомбинат» к МИФНС России № 6 по Алтайскому краю;

Однако, при отсутствии **совокупности** фактов, изложенных выше, представляется невозможным доказательство направленности действий налогоплательщика исключительно на получение налоговой выгоды.

Например, по делу № **A55-26757/2010** по заявлению ООО «Старр» к МИФНС России № 3 по Самарской области, судами сделан вывод о недоказанности факта **использования всей территории торгового зала только налогоплательщиком.**

В ходе судебного рассмотрения установлено, что в арендованных помещениях находились самостоятельные структурные подразделения ООО «СТАР», такие как магазин «Продукты» и магазин «Хозтовары». Данные магазины вели собственное штатное расписание, имели собственную контрольно-кассовую технику.

Магазины занимали отдельные помещения, в каждом из них велся свой учет.

Более того, установлено, что магазины разделены капитальной стеной, Данный вывод сделан судами на основании схем нежилого здания, приложенных к договорам аренды. Налоговым органом указанные обстоятельства не оспаривались.

При таких обстоятельствах не доказывают позицию Инспекции такие факты как, взаимозависимость.

Аналогичные выводы сделаны судами при рассмотрении следующих дел:

- № **A42-8659/2010** по заявлению ИП Кубаревой Л.С. к МИФНС России № 5 по Мурманской области.

- по заявлению ИП Фадеева О.Н. к МИФНС России № 2 по Ленинградской области (дело № **A56-52304/2010**).

IV. Схемы, касающиеся оформления трудовых отношений:

Одной из таких схем предусмотрен перевод работников организации к налогоплательщикам, применяющим УСН, или использование взаимозависимых лиц, применяющих УСН, для выполнения работ, оказания услуг. Налоговая выгода при этом достигается в основном за счет того, что организации, применяющие специальный режим налогообложения не являются плательщиками ЕСН.

Несмотря на тот факт, что ЕСН с 2010 г. отменен, данное обстоятельство не исключает использования данной схемы и в последующие периоды в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование.

Арбитражная практика по данному вопросу складывается как в пользу налогоплательщиков, так и в пользу налоговых органов.

Первостепенное значение имеют **фактические обстоятельства рассматриваемых дел и представленные сторонами доказательства.**

1. Дело № A28-18605/2009-611/21 по заявлению ООО «Гласис» к ИФНС России № 7 по Кировской области.

Перевод работников ООО «Гласис» в ООО «Гласис 3», применяющее упрощенную систему налогообложения, носил формальный характер, поскольку доказано, что фактическое место осуществления трудовой

деятельности и трудовые функции у работников не изменились (работали на прежних местах и на том же оборудовании).

Также доказано, что ООО «Гласис» и ООО «Гласис-3» являются взаимозависимыми лицами, располагаются по одному адресу.

Кадровой работой в обоих обществах занимались руководители и сотрудники бухгалтерии ООО «Гласис».

Производственная деятельность осуществлялась ООО «Гласис-3» с использованием производственных площадей, зданий, цехов и оборудования, которые находились на праве аренды у Налогоплательщика.

При представлении Инспекцией таких доказательств суды трех инстанций сделали вывод о том, что действия Общества были направлены на уклонение от уплаты ЕСН путем занижения налоговой базы по этому налогу на сумму выплаченной физическим лицам заработной платы.

2. Дело № А65-28487/2010 по заявлению ЗАО «Нижнекамскэнергоремонт» к МИФНС России № 11 по Республике Татарстан.

Налогоплательщиком использованы 4 организации, применяющие УСН с целью распределения работников для ухода от налогообложения ЕСН.

Все 4 общества созданы в одно время, имеют одних учредителей.

Переход работников носил формальный характер, так как все работники после смены работодателя работают в тех же должностях, выполняют те же трудовые функции, фактические рабочие места и распорядок дня не изменились, не изменилась технология производства, оборудование также осталось прежним.

У Заявителя и обществ были фактически единые бухгалтерия и кадровая служба, трудовые книжки работникам выдавались и хранились в офисе Налогоплательщика, равно как и прочая документация.

Численность работников распределялась таким образом, что их число в каждом из обществ не превышало 100 человек, что позволило им применять УСН.

Доход обществ состоял только из оплаты за работы, выполненные для заявителя, который является их единственным потребителем.

Личные карточки работников были оформлены Налогоплательщиком, при смене работодателя карточки не менялись.

3. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.10.2010 по делу N А74-4538/2009 по заявлению ОАО "Абаканский опытно-механический завод" к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Республике Хакасия (Определение ВАС РФ от 11.01.2011 N ВАС-17566/10): основанием для доначисления обществу ЕСН послужил вывод инспекции о создании «схемы», направленной на уклонение от уплаты налога. На балансе у вновь созданных обществ не имелось никаких активов, в том числе основных средств для осуществления производственной деятельности, все организации находились по одному адресу и взаимодействовали исключительно с обществом. Оказываемые обществу услуги сводятся к выполнению работниками функций обеспечения единого производства общества.

Работники созданных юридических лиц фактически исполняли свои прежние трудовые обязанности и почти половина их перевелась в новые организации из общества. Суды поддержали инспекцию.

4. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.09.2010 по делу N A19-2361/10 по заявлению ЗАО "Ангарская городская типография" к Инспекции ФНС России по городу Ангарску Иркутской области (Определение ВАС РФ от 28.02.2011 N ВАС-1173/11):

Посчитав "дробление бизнеса" формальным, не имеющим разумной экономической цели и направленным исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды, инспекция определила налоговую базу по ЕСН исходя из выплат, произведенных взаимозависимым организациям, в которые была переведена часть работников. После смены места работы изменений в трудовых функциях бывших работников общества не произошло, должностные обязанности, условия труда, заработная плата, фактическое место работы не изменились, часть из них продолжали работать в обществе по совместительству. Руководство финансово-хозяйственной деятельностью общества и третьих лиц осуществлялось одним и тем же лицом; у третьих лиц отсутствовали собственные производственные площади (помещения, цеха) и специальное оборудование для производства издательской, полиграфической и иной предусмотренной уставом деятельности; все организации находились на одной с обществом территории; имущество общества использовалось всеми организациями как единый производственный комплекс; совместно использовался кадровый персонал. Значительное (многократное) уменьшение налогового бремени общества в совокупности с вышеприведенными обстоятельствами послужило доказательством использования «схемы». Обществу были доначислены ЕСН, налог на прибыль и НДС. Суды пришли к выводу, что обществом создана схема, формально соответствующая действующему налоговому и гражданскому законодательству, но преследующая цель получения необоснованной налоговой выгоды в виде разницы в налоговых обязательствах, возникающей при применении общего режима налогообложения и специального режима в виде упрощенной системы налогообложения, и признали доначисление налогов обоснованным.

Подобная позиция изложена также в судебных актах:

- по делу № **A44-2131/2009** по заявлению ЗАО «Рыбный двор» к МИФНС России № 9 по Новгородской области. (Постановление ФАС СЗО от 23.04.2010; Определение ВАС РФ от 29.06.2010 № 8504/2010);

- по делу № **A76-220/2010-42-32** по заявлению ЗАО «Стройкон» к ИФНС России по г. Трехгорному Челябинской области (Постановление ФАС УО от 16.12.2010);

- дело № **A04-8776/2009** по заявлению ООО «Таксан» к МИФНС России № 4 по Амурской области (Постановление ФАС ДО от 03.11.2010);

- Дело № **A71-18002/2009-A18** по заявлению ОАО «Фасон» к МИФНС России № 7 по Удмуртской Республике (Постановление 17ААС от 14.05.2010);

- дело № **A73-11212/2010** по заявлению ООО «Холдинговая компания «Марекс» к ИФНС России по Центральному району г. Хабаровска, УФНС России по Хабаровскому краю (Постановление ФАС ДВО от 2.06.2011);

-дело № **A19-22859/10-20** по заявлению МУП «Иркутскгорэлектротранс» к ИФНС России по Октябрьскому округу г. Иркутска (Постановление ФАС ВСО от 20.12.2011).

- дело № **A19-13015/09-24** по заявлению ЗАО «Иркутскнефтепродукт» к МИФНС России № 16 о Иркутской области (Постановление ФАС ВСО от 04.10.2011)

Обобщая доказательства, которые необходимы для подтверждения применения «схемы» с использованием действий по переводу персонала, целесообразно основываться на позиции ВАС РФ, изложенной в Постановлении Президиума от 25.02.2009 № **12418/08**, согласно которой: *«наличие в деле доказательств взаимозависимости организаций и общества; наличие одних и тех же лиц на руководящих должностях организаций; нахождение всех организаций по одному адресу; формальности трудовых отношений работников и созданных организаций, а также фактическое исполнение работниками организаций трудовых обязанностей у налогоплательщика; ограниченность среднесписочной численности рабочих мест в каждой создаваемой организации для возможности применения особого налогового режима; отсутствие специализированной деятельности и иной деловой активности организации позволяют сделать вывод о том, что имеет место создание условий для целенаправленного уклонения от уплаты ЕСН».*

При попытке вменения аналогичного нарушения при отсутствии описанной выше совокупности доказательств, **суды не принимают позицию налоговых органов:**

Так по делу № **A27-19855/2009** по заявлению ООО «Зиминские строительные материалы» к МИФНС России № 11 по Кемеровской области, принимая решения в пользу Налогоплательщика, суды сделали выводы на основании непредставления налоговым органом доказательств отсутствия реальной экономической деятельности организаций – новых работодателей.

Также судами установлено, что организации были созданы в разное время. При формировании трудового коллектива новых работодателей Заявитель уже существовал, трудовой коллектив уже имелся.

Организации работали по утвержденному графику, трудовой коллектив каждого предприятия выходил в свою рабочую смену. Доказательств, подтверждающих фактическое смешение либо перемещение трудового коллектива организаций, в материалы дела не представлено.

Также Инспекция не доказала отсутствие деловой цели при осуществлении трудовой деятельности по совместительству персонала.

Организациями выплачивались арендные платежи, претензий к размеру которых не заявлено.

Материалами дела подтвержден факт реального осуществления организациями-работодателями деятельности.

Также подтверждено несение расходов каждой организацией в отдельности.

Исходя из указанных фактов, суды сделали вывод о том, что у Инспекции отсутствовали основания для начисления Обществу налогов по общей системе налогообложения. (Постановление ФАС ЗСО от 11.06.2010; Определение от 08.10.2010 № ВАС-10114/10).

Аналогичные обстоятельства легли в основу судебных актов в пользу налогоплательщика по делу № А40-59006/10-142-325 по заявлению ООО «РусТоргПродукт» к ИФНС России № 1 по г. Москве (Постановление ФАС МО от 04.04.2011), а также по делу № А40-59005/10-129-319 по заявлению ООО «АвтоЛюкс» к ИФНС России № 1 по г. Москве (Постановление ФАС МО от 31.03.2011).

Постановление ФАС Центрального округа от 27.07.2010 по делу N А35-5865/2009 (Определение ВАС РФ от 27.01.2011 N ВАС-16163/10): предприниматель заключил договоры по предоставлению работников с двумя обществами, применяющими УСН, с целью осуществления производственной деятельности.

Анализ и оценка трудовых договоров, заключенных организациями с работниками, позволили суду сделать вывод о том, что они соответствуют нормам трудового законодательства и подтверждают наличие реальных трудовых правоотношений между организациями и их работниками. Хозяйственные операции реальны, разумная деловая цель их совершения имеется. В материалах дела отсутствуют документы, подтверждающие наличие у предпринимателя и организаций умысла, направленного на незаконное сокращение налоговых обязательств перед бюджетной системой. Суды поддержали предпринимателя.

Подводя итог, Федеральная налоговая служба указывает на необходимость получения в ходе контрольных мероприятий, направленных на выявление инструментов, используемых налогоплательщиками с целью неправомерного применения специальных режимов налогообложения, совокупности доказательств с учетом сложившейся судебной арбитражной практики, как положительной, так и отрицательной (в том числе описанной выше), а также на необходимость приобщения таких доказательств в материалы судебных дел и описания их в процессуальных документах с целью эффективного представления интересов налоговых органов в судах.