В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги и сборы.

В рамках мероприятий налогового контроля налоговыми органами устанавливаются факты 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.

В пунктах 3, 5 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ) от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" определено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами, целями делового характера. В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 04.07.2017 N 1440-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации" сделал вывод о том, что 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 полномочиями.

Конституционный Суд Российской Федерации в указанном определении отметил, что в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), то это, в свою очередь, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что положения НК РФ, определяющие объект налогообложения и налоговую базу по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) и налогу на прибыль организаций, не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку сами определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Результаты проведенного мониторинга судебной практики свидетельствуют о наличии значительного количества споров, связанных с доказыванием налоговым органом факта получения необоснованной налоговой выгоды в результате применения в предпринимательской деятельности рассматриваемой схемы.

Так, за последние 4 года арбитражными судами рассмотрено более 400 дел на сумму, превышающую 12,5 миллиардов рублей, в рамках которых оспаривались ненормативные акты налоговых органов, вынесенные по результатам мероприятий налогового контроля и содержащие выводы о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в результате применения данной схемы.

1. Общие признаки, свидетельствующие о согласованности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности.

Проведенный анализ судебно-арбитражной практики по делам рассматриваемой категории показал, что исчерпывающий или строго императивный перечень признаков, свидетельствующий об обоснованности выводов налогового органа о формальности разделения (дробления) бизнеса, отсутствует. Необходимо иметь в виду, что в каждом конкретном случае совокупность доказательств, собранных в рамках мероприятий налогового контроля, будет зависеть от конкретных обстоятельств, установленных в отношении участников схемы и их взаимоотношений.

Так, в качестве доказательств, свидетельствующих о применении схемы дробления бизнеса, могут выступать следующие установленные в ходе налоговой проверки обстоятельства:

- дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения (систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) или упрощенную систему налогообложения (далее - УСН)) вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций основным участником, осуществляющим реальную деятельность;

- применение схемы дробления бизнеса оказало влияние на условия и экономические результаты деятельности всех участников данной схемы, в том числе на их налоговые обязательства, которые уменьшились или практически не изменились при расширении в целом всей хозяйственной деятельности;

- налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, являются выгодоприобретателями от использования схемы дробления

бизнеса;

- участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности;
- создание участников схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала;
- несение расходов участниками схемы друг за друга;
- прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.);
- формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей;
- отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов;
- использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, сайта в сети "Интернет", адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т.п.), банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т.п.;
- единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы дробления бизнеса может являться другой ее участник, либо поставщики и покупатели у всех участников схемы являются общими;
- фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами;
- единые для участников схемы службы, осуществляющие: ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т.д.;
- представление интересов по взаимоотношениям с государственными органами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одними и теми же лицами;
- показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения;
- данные бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли;
- распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей, исходя из применяемой ими системы налогообложения.

Как показал анализ судебно-арбитражной практики, все или часть приведенных выше признаков могут в своей совокупности и взаимной связи свидетельствовать о формальном разделении (дроблении) бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

При этом, приводимым ниже обстоятельствам уделяется особое внимание в судебных актах, поскольку отсутствие таких доказательств, необходимость установления которых возлагается на налоговый орган в рамках мероприятий налогового контроля, влечет вынесение судебного акта по рассматриваемой категории дел не в пользу налогового органа.

2. Формальный характер деятельности участников схемы.

Одним из основных способов занижения своих налоговых обязательств при применении схемы дробления бизнеса является включение в цепочку взаимоотношений организаций и предпринимателей, чья деятельность носит формальный (технический, подконтрольный) характер и направлена на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

2.1. Примеры арбитражных споров, по которым судами поддержана позиция налоговых органов.

В рамках дела N А12-24270/2014 по заявлению ООО "МАН" налоговым органом доказывалось получение Обществом необоснованной налоговой выгоды вследствие включения в производственный процесс подконтрольного аффилированного лица индивидуального предпринимателя Бочарова П.С., деятельность которого носила формальный характер в отсутствие деловой цели.

Верховный Суд Российской Федерации (далее - ВС РФ), отменяя постановление суда кассационной инстанции, удовлетворившего заявленные требования Общества, указал, что совокупность установленных в ходе проведенной налоговой проверки обстоятельств подтверждает факт согласованности действий Общества и подконтрольного индивидуального предпринимателя, применяющего систему налогообложения в виде ЕНВД.

ВС РФ пришел к выводу о том, что целью таких действий является уклонение от уплаты налога на прибыль организаций и НДС путем формального заключения с указанным лицом взаимных договоров поручения, по условиям которых Общество и предприниматель от имени друг друга могли совершать действия по оформлению сделок купли-продажи с покупателями товаров, что позволяло им распределять между собой полученную выручку в целях минимизации своих налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды.

В частности, ВС РФ учел, что реализация товаров предпринимателя осуществлялась преимущественно в пределах торговых площадей, используемых Обществом, при этом арендованные предпринимателем у Общества торговые площади фактически не представляли собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, отдельной кассовой линией, не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами Общества, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов Общества, в которых находились как товары, принадлежащие

Обществу, так и товары предпринимателя.

Выручка, полученная от продажи товаров Общества и предпринимателя, учитывалась через единое программное обеспечение кассовой техники, производилось совместное инкассирование выручки Общества и предпринимателя. Товары приобретались Обществом и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, которые преследовали своей целью сотрудничество с Обществом и реализацию товаров именно через магазины Общества, при этом товары для Общества и товары для предпринимателя поступали на склад и в магазины Общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществлялись силами Общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя. Также инспекцией установлено, что у предпринимателя и Общества трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимали Общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности. Кроме того, финансово-хозяйственные отношения Общества и предпринимателя свидетельствуют о косвенной подконтрольности предпринимателя Обществу, при том, что Общество являлось единственным источником доходов предпринимателя и осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности.

ВС РФ поддержал выводы суда апелляции о том, что, создав фиктивный документооборот, Общество путем согласованных действий с предпринимателем имитировало хозяйственную деятельность предпринимателя по реализации товаров предпринимателя в рамках договора поручения, фактически осуществляя реализацию собственного товара, что позволило распределить полученную выручку между Обществом и предпринимателем в целях минимизации налоговых обязательств Общества и получения необоснованной налоговой выгоды.

Данный вывод содержится в определении ВС РФ от 27.11.2015 N 306-КГ15-7673 по делу N А12-24270/2014 (определением ВС РФ от 01.02.2016 N 674-ПЭК15 отказано в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума ВС РФ).

Схожие фактические обстоятельства послужили основанием для отказа в удовлетворении требований ООО "Альянс-Трейд" в рамках дела N А46-8330/2014, в ходе которого налоговому органу удалось доказать не только фиктивность взаимоотношений между Обществом и предпринимателем, но и подконтрольность последнего.

Как было установлено судебными инстанциями, в основу оспариваемого решения налогового органа легли выводы о том, что между ООО "Альянс-Трейд" и ИП Гриневым В.М. отсутствовали какие-либо действительные (реальные) финансово-хозяйственные отношения, состоящие в приобретении последним у Общества продуктов питания, вследствие чего доход (выручка) ИП Гринева В.М. от реализации продуктов питания, полученных от налогоплательщика, является доходом (выручкой) Общества.

При этом налоговый орган исходил из того, что ИП Гринев В.М. не осуществлял самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, поскольку не принимал самостоятельных решений, связанных с заключением и исполнением лишь формально подписанных им гражданско-правовых договоров, составление которых позволило заявителю утверждать, что к дальнейшей реализации товаров, переданных ИП Гриневу В.М., Общество отношения не имеет.

Отклоняя доводы Общества, суды указали на отсутствие доказательств того, что Гринев В.М. осуществлял самостоятельную предпринимательскую деятельность, в частности, самостоятельно принимал решения, связанные с ней, определял ее вид, своих контрагентов, нанимал работников, нес расходы, распоряжаясь денежными средствами и т.д.

В рамках данного дела судебные инстанции согласились с выводом налогового органа о том, что налоговая выгода ООО "Альянс-Трейд" в реализации продукции через номинального индивидуального предпринимателя состояла в не отражении в полном объеме реальной выручки в налоговом и бухгалтерском отчете, и, как следствие, занижении налоговой базы и суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Указанные выводы нашли свое отражение в постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2015 по делу N А46-8330/2014.

Аналогичным образом в рамках дела N А12-15531/2015 судебные инстанции согласились с доводом налогового органа о создании налогоплательщиком дополнительного подконтрольного звена, применяющего ЕНВД, в цепочке реализации товаров потребителям, что явилось причиной доначисления сумм налогов ООО "Мастер-Инструмент".

Основанием для вынесения решения послужили выводы налогового органа о ведении налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного формального дробления бизнеса с целью занижения доходов путем распределения их на взаимозависимых лиц и направленной на получение необоснованной налоговой выгоды посредством применения данными лицами специальных режимов налогообложения в виде УСН и ЕНВД, при которых не уплачиваются НДС и налог на прибыль организаций.

Судебные инстанции, отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика, указали, что Обществом в проверяемый период были совершены действия по умышленному созданию дополнительного звена в цепочке реализации товаров потребителям с целью снижения своих налоговых обязательств путем формального соблюдения действующего законодательства и создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика (заявителя).

Судами, в частности, учтены взаимозависимость и аффилированность Общества и его контрагентов, наличие у них общего трудового ресурса, использование товарного знака заявителя, его складского

помещения, фактическая организация работы магазинов, убыточность деятельности Общества при такой схеме хозяйственной деятельности, имитация хозяйственной деятельности подконтрольными участниками схемы, отсутствие ведения налогоплательщиком отдельного учета фактически полученных доходов.

Такие выводы содержатся в постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2016 по делу N А12-15531/2015 (определением ВС РФ от 05.07.2016 N 306-КГ16-7326 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ).

Аналогичные выводы содержатся в постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 21.06.2016 по делу N А76-21239/2014 по заявлению ИП Сильвачинского В.В. (определением ВС РФ от 24.10.2016 N 309-КГ16-13438 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ), постановлении Седьмого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2016 по делу N А03-15308/2015 по заявлению ООО "Легенда" и др.

Заслуживают внимания выводы суда в постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.02.2017 по делу N А66-17494/2015 по заявлению ООО "Стройбилдинг".

Направляя дело на новое рассмотрение, суд кассационной инстанции в своем постановлении от 16.02.2017 указал, что суды первой и апелляционной инстанции, придя к выводу о недоказанности Инспекцией согласованности действий Общества и спорных организаций, получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и создания Обществом схемы дробления бизнеса, имеющей целью получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, удовлетворили требования налогоплательщика. При этом суды исходили из того, что спорные организации занимались строительной и иной деятельностью, созданы с соблюдением требований гражданского законодательства, состоят на налоговом учете, представляют налоговую отчетность, самостоятельно уплачивают установленные налоги и сборы, следовательно, являются самостоятельными налогоплательщиками, понятие которых дано в статье 9 НК РФ. Налоговый орган не представил доказательств того, что денежные средства, полученные заявителем и третьими лицами от предпринимательской деятельности, объединялись ими путем перечисления на счета Общества либо обналичивания лицами, руководящими данными организациями. Следовательно, доходы, полученные взаимозависимыми организациями от своей предпринимательской деятельности, не могут обуславливать доходную часть заявителя. Суды также посчитали, что материалами дела не подтверждается довод Инспекции о создании спорных организаций в отсутствие разумной деловой цели исключительно с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Однако выводы судов опровергаются совокупностью представленных Инспекцией доказательств, подтверждающих, что налогоплательщиком в проверяемый период совершены действия по умышленному вовлечению в процесс выполнения строительно-монтажных работ фиктивных организаций - подрядчиков с целью снижения путем формального соблюдения действующего законодательства и создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика (заявителя), своих налоговых обязательств.

Взаимозависимость может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, если установлено, что она используется участниками сделки для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими и иными причинами.

Инспекция пришла к выводу о том, что третьи лица не являлись самостоятельными субъектами предпринимательской деятельности, распоряжающимися своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами, следовательно, Общество и взаимозависимые организации фактически выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта, у них единая бухгалтерская и кадровая служба, в своей деятельности они использовали общие трудовые ресурсы, что свидетельствует о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы по НДС, налогу на прибыль и о направленности действий Общества на уклонение от уплаты установленных законом налогов.

В силу статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) суд оценивает доказательства в их совокупности и взаимосвязи, осуществляя проверку каждого доказательства, в том числе с позиции его достоверности и соответствия содержащихся в нем сведений действительности.

В нарушение положений названной статьи и статей 168, 170 АПК РФ судами должным образом не исследовались доказательства, на которые ссылалась Инспекция в обоснование законности принятого по итогам проверки решения, а также в полной мере не устанавливались обстоятельства, имеющие существенное значение для правильного разрешения спора.

Таким образом, судебная практика подтверждает, что установление формального характера осуществления одним из участников схемы предпринимательской деятельности, применяющего специальную систему налогообложения, с учетом доказательств подконтрольности и согласованности действий такого лица налогоплательщику, осуществляющему реальную предпринимательскую деятельность, наряду с другими доказательствами может являться основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

2.2. Примеры арбитражных споров, по которым судами была поддержана позиция налогоплательщиков.

Результаты проведенного мониторинга судебной практики свидетельствуют о многочисленных судебных актах, принятых в пользу налогоплательщиков. При этом, основной причиной отмены решений налоговых органов по результатам проверок является именно недоказанность подконтрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

Так, в рамках дела N А70-4269/2014 по заявлению ООО "Дорсервис" Арбитражный суд Западно-

Сибирского округа в постановлении от 02.03.2015 сделал вывод о том, что налогоплательщик и предприниматели производили финансово-хозяйственные операции от своего имени, самостоятельно выполняли свои налоговые обязательства перед бюджетом, вели учет своих доходов в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета при применении специального налогового режима, самостоятельно определяли объект налогообложения, налоговую базу, исчисляли налог и представляли в налоговый орган по месту учета налоговую отчетность; факты передачи в аренду имущества и получение оплаты оформлены соответствующими документами, операции отражены в налоговом учете у Общества и индивидуальных предпринимателей. По мнению суда, налоговым органом не доказаны обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии самостоятельной предпринимательской и производственной деятельности, осуществляемой иными участниками схемы, направленности деятельности налогоплательщика исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды, а также о формальном характере первичного и бухгалтерского учета Общества.

Суд кассационной инстанции не принял доводы налогового органа относительно формального заключения договоров аренды, взаимозависимости сторон, поскольку налоговым органом не приведены фактические данные, свидетельствующие о влиянии указанных обстоятельств на условия и результаты экономической деятельности Общества и предпринимателей в целях налогообложения, а также на возможность в качестве последствия безусловного вменения налогоплательщику преследования цели уклонения от уплаты налогов.

В рамках дела N А14-10472/2013 суды апелляционной и кассационной инстанций не согласились с выводами суда первой инстанции, поддержавшего доводы налогового органа о том, что передача ООО "Стройсервис" в аренду помещений гостиницы "Арт-Отель" взаимозависимым лицам (ООО "Глиф", ООО "Поликом" и ООО "Арт-Сервис") является формальной и свидетельствует о согласованных действиях арендодателя и арендаторов, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, позволяющих применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

По результатам анализа заключенных данными организациями договоров, приказов о приеме на работу, копий трудовых книжек, показаний свидетелей, суды пришли к выводу об осуществлении арендаторами самостоятельной деятельности. Судами, в частности, были учтены результаты ранее проведенных налоговых проверок указанных обществ, которыми не установлены нарушения ООО "Глиф", ООО "Поликом" и ООО "Арт-Сервис" налогового законодательства при исчислении единого налога на вмененный доход в отношении деятельности по оказанию гостиничных услуг в гостинице "Арт-Отель", а также обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии хозяйственной деятельности в арендованных ими помещениях гостиницы "Арт-Отель", а равно и обстоятельств, позволяющих установить, что фактически услуги по временному размещению и проживанию во всем здании гостиницы "Арт-Отель" оказывало исключительно ООО "Стройсервис". Напротив, по результатам мероприятий налогового контроля подтверждено получение этими организациями дохода и перечисление налога в бюджет в полном объеме. Кроме того, как отметил суд, в актах выездных проверок указано на осуществление ООО "Глиф", ООО "Поликом" и ООО "Арт-Сервис" иных видов деятельности, в отношении которых обществами применялась упрощенная система налогообложения.

Как указал суд кассационной инстанции, по перечисленным видам деятельности Общество применяет как общую систему налогообложения (предоставление имущества в аренду, гостиничные услуги), так и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (общественное питание, бытовые услуги, автоперевозки, гостиничные услуги в 2008 году и во втором полугодии 2011 года). При этом предоставление имущества в аренду согласно представленной Обществом справке об осуществляемых видах деятельности приносит Обществу существенную часть дохода, облагаемого налогами по общей системе налогообложения.

Данные выводы содержатся в постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 11.11.2015 N Ф10-3834/2015 по делу N А14-10472/2013 по заявлению ООО "Стройсервис" (определением Верховного Суда РФ от 01.03.2016 N 310-КГ16-135 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ).

Недоказанность налоговыми органами формального характера осуществления одним из участников схемы предпринимательской деятельности послужила основанием для принятия целого ряда судебных актов не в пользу налоговых органов: постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.10.2015 по делу N А47-12155/2014 по заявлению ООО "Реал-Сервис", постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.05.2016 по делу N А09-7104/2015 по заявлению ООО "Мясокомбинат "Славянский", постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2015 по делу N А62-5897/2014 по заявлению ООО "Ольга".

Таким образом, исходя из проанализированной судебной практики, с целью исключения необоснованных выводов о применении схемы дробления бизнеса, необходимо обратить внимание на то, что вне зависимости от сферы предпринимательской деятельности проверяемого налогоплательщика (реализация товаров через магазины розничной сети, оказание услуг общественного питания, сдача помещений в аренду (субаренду), выполнение подрядных (субподрядных) работ, услуг и т.п.), при доказывании наличия схемы дробления бизнеса налоговыми органам необходимо не только устанавливать обстоятельства ведения налогоплательщиком и связанными с ним субъектами одного и того же вида деятельности, но также выявлять обстоятельства отсутствия реального участия таких субъектов в деятельности осуществляемой самим налогоплательщиком, а также обстоятельства подконтрольности субъектов проверяемому налогоплательщику, что исключает наличие у формальных участников

самостоятельных доходов по сделкам.

3. Действительный размер налоговых обязательств.

При доказывании в судах фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в результате использования схем дробления, бизнеса важным вопросом является правильное определение действительного размера и структуры налоговых обязательств налогоплательщика.

Суды неоднократно обращали внимание, в частности, на необходимость определения налоговой базы с учетом не только полученных участниками схемы доходов, но и понесенных ими расходов, а также на применяемую налоговыми органами методику начисления налогов.

3.1. Примеры судебных актов, принятых в пользу налоговых органов.

Так, судебные инстанции, соглашаясь в рамках дела N А03-17184/2014 с доводами налогового органа о том, что ООО "Ника-экспорт" создана схема, предусматривающая включение в цепочку по реализации горюче-смазочных материалов (далее - ГСМ) взаимозависимых (подконтрольных) преднамеренно созданных организаций, применяющих специальные налоговые режимы, исследовали вопрос обоснованности использования метода разделения выручки от реализации на две условные части (розница и опт), к которым применяются разные способы начисления налога.

Судами установлено, что налоговым органом налоговая база от реализации товаров через подконтрольные автозаправочные станции (далее - АЗС), подлежащая налогообложению, определена по данным фискальных отчетов и документов, полученных от оптовых покупателей.

Судебные инстанции пришли к выводу о том, что подконтрольные организации не считали себя плательщиками НДС, следовательно, налоговая база от реализации товаров через подконтрольные АЗС не включает в себя НДС.

При этом, суды обратили внимание на то, что именно факт включения НДС в цену товара, подтвержденный документально, необходимо ставить во главу угла при определении расчета НДС.

Как установлено материалами дела, ООО "Ника-экспорт" самостоятельно определило часть налоговой базы от реализации товаров, работ, услуг в адрес подконтрольных организации в соответствии со статьей 154 НК РФ без включения в них НДС, которую отразило в декларациях и книгах продаж. В счетах-фактурах был выделен НДС по ставке 18%. К налоговой базе ООО "Ника-Экспорт" правомерно была применена ставка 18% как соответствующая требованиям пункта 3 статьи 164 НК РФ.

Суд признал обоснованным расчет налоговой базы, ранее не учтенной ООО "Ника-экспорт" в книгах продаж и декларациях, произведенный следующим образом: реализация всего, отраженная в фискальных отчетах и в счетах-фактурах подконтрольных АЗС - налоговая база, ранее самостоятельно заявленная налогоплательщиком.

Как указал суд, налогоплательщик, определяя неучтенную налоговую базу по методу налогового органа, из выручки подконтрольных организаций, являющейся налоговой базой для целей исчисления НДС, вычитает не цену ГСМ, которая является также налоговой базой, а стоимость товара с НДС по ставке 18%.

Судебные инстанции обратили внимание на то, что все девять подконтрольных организаций, применяющих УСН и ЕНВД, в соответствии с положениями пункта 3 статьи 346.11, пункта 4 статьи 346.26 НК РФ не признаются налогоплательщиками НДС, следовательно, они не исчисляли и не уплачивали данный налог в бюджет и не могли включать в состав розничной цены НДС. Таким образом, фактически в выручке подконтрольных организаций отсутствовал НДС, в связи с чем при определении величины выведенного из-под налогообложения оборота по реализации ГСМ из выручки от реализации исключена была стоимость ГСМ без НДС.

Кроме того, суды обратили внимание на особенность розничной торговли, заключающуюся в том, что покупателем в составе цены товара оплачивается НДС, который не выделяется в кассовых чеках, ценниках, но присутствует в розничной цене товара. Для покупателей товаров в розницу не имеет принципиального значения присутствие либо отсутствие в составе цены НДС, поскольку не создает для него правовых оснований для получения права на вычет НДС.

В заключении суд сделал вывод о том, что предложенный Обществом расчет предполагает уменьшение выведенного из-под налогообложения оборота по реализации ГСМ на суммы НДС, отраженные ООО "Ника-экспорт" в декларациях по НДС в графе "Сумма налога исчисленного", что противоречит методике исчисления НДС, установленной статьей 154 НК РФ.

Данные выводы отражены в постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25.02.2016 по делу N А03-17184/2014 (определением ВС РФ от 23.05.2016 N 304-КГ16-4208 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ).

Заслуживают внимания выводы судебных инстанций, сделанные в рамках дела N А74-27504/2014 по заявлению индивидуального предпринимателя Аглиуллина Р.Г.

Отказывая в удовлетворении заявленных предпринимателем требований, суды указали, что налоговым органом приняты все меры, направленные на истребование документов, позволяющих установить все действительные налоговые обязательства заявителя.

Суд апелляционной инстанции отметил, что налоговым органом приняты необходимые и достаточные предусмотренные налоговым законодательством меры по определению в ходе проверки действительных налоговых обязательств налогоплательщика. При этом, были рассмотрены и частично учтены документы, представленные предпринимателем непосредственно в суд, что в результате повлекло изменение решения Инспекции вышестоящим налоговым органом.

Указанные обстоятельства изложены в постановлении Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2016 по делу N А76-27504/2014.

3.2. Примеры судебных актов, принятых в пользу налогоплательщиков.

Вместе с тем, анализ судебной практики свидетельствует о том, что установленный в рамках судебного разбирательства факт неправильного определения налоговым органом действительного размера налоговых обязательств является основанием для признания недействительным ненормативного акта налогового органа.

Так, в рамках дела N А19-18472/2012 по заявлению ООО "Управляющая компания Востокпромхолдинг" ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 27.06.2013 указал, что судами в полной мере проверен приведенный в оспариваемом решении инспекции расчет налога на прибыль, который должен быть уплачен Обществом при отсутствии дробления бизнеса. Данный расчет признан судами основанным на неверном методическом подходе в связи с тем, что при расчете налоговой инспекцией Обществу вменялись доходы взаимозависимых контрагентов и не учитывались расходы (исключение составили затраты на заработную плату), и не отражающим действительные налоговые обязательства налогоплательщика по уплате налога на прибыль.

Такой расчет обоснованно признан судами не соответствующим положениям главы 25 НК РФ.

Направляя дело N А27-10743/2016 в части на новое рассмотрение, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа указал на то, что установленные фактические обстоятельства не позволяют сделать однозначный вывод об утрате ООО "Спецавтохозяйство" права на применение УСН с 01.01.2012, поскольку расчет доходов Общества по итогам отчетных периодов 2012 года Инспекцией в ходе налоговой проверки не производился, указанные обстоятельства судами не исследовались.

С учетом вышеизложенного, суд кассационной инстанции, оценив вывод судебных инстанций о правомерности доначисления налогов по общеустановленной системе налогообложения за 2012 год, нашел его преждевременным.

Указанные обстоятельства содержатся в постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 06.02.2017 по делу N А27-10743/2016.

В иных случаях суды указывают на отсутствие в налоговом законодательстве положений об определении налоговых обязательств налогоплательщика путем суммирования полученного им дохода с величиной дохода другого субъекта предпринимательской деятельности.

Так, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в постановлении от 01.09.2015 по делу N А81-3651/2014 по заявлению ООО "Тонус" сделал вывод о том, что налогооблагаемая база по налогу на прибыль, НДС и единому налогу, уплачиваемому в связи с применением Обществом УСН, подлежала определению исходя из полученных доходов, без включения сумм, полученных ИП Гаджиевой Е.Г., поскольку последняя являлась самостоятельным хозяйствующим субъектом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, исчисляла и уплачивала от своей деятельности налоги.

Таким образом, в целях исключения случаев признания решений налоговых органов недействительными по мотивам неверного определения налоговыми органами действительного размера налоговых обязательств проверяемых налогоплательщиков, в ходе доказывания получения необоснованной налоговой выгоды необходимо учитывать следующую совокупность обстоятельств:

- в расчете налоговой базы должны учитываться не только доходы участников схемы, но и их расходы;
- надлежащее обоснование применения той или иной налоговой ставки с учетом установленных фактических обстоятельств и имеющихся документов;
- в обязательном порядке обеспечивать наличие в акте и решении подробного расчета, объясняющего методику производимых доначислений налогов проверяемому налогоплательщику;
- предпринимать исчерпывающие меры, направленные на подтверждение правомерности расчета налогового органа действительных налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика: получение документального подтверждения доходов и расходов налогоплательщика путем истребования документов у налогоплательщика и его контрагентов, получения банковских выписок и сведений об иных аналогичных налогоплательщиках;
- учитывать возражения налогоплательщика относительно правильности расчетов с учетом подтверждающих документов.

4. Позиции, сформулированные судами, применительно к случаям установления осуществления предпринимательской деятельности несколькими субъектами.

Особенностью дел, в рамках которых налоговыми органами обосновываются доначисления сумм налогов, пени и штрафов не одному лицу, а нескольким выгодоприобретателям, является то, что фактически предпринимательская деятельность осуществляется не через формально созданные организации и предпринимателей, а реальными субъектами.

При таких обстоятельствах получение необоснованной налоговой выгоды предпринимателями может достигаться посредством следующих инструментов налоговой оптимизации, позволяющих обеспечить сохранение права на применение льготных режимов налогообложения:

- перераспределение получаемых доходов и трудовых ресурсов в рамках группы лиц, участников схемы для соблюдения условий, установленных статьей 346.12 НК РФ;
- формальное разделение торговых площадей и перераспределение трудовых ресурсов в целях соответствия условиям, установленным статьей 346.26 НК РФ;
- иные действия, направленные на соответствие условиям применения специальных режимов

налогообложения.

Так, в рамках дел N N A82-18026/2014 и A82-3639/2015 налоговым органом не только обосновывались выводы об установлении в ходе проверок фактов дробления бизнеса между взаимозависимыми лицами ООО "Аверс", ООО "Аксон Яр" и ИП Жуковым И.Е., но и доказывалась правильность избранной методики доначисления сумм налогов, пени и штрафов, заключающейся в разделении полученной налоговой выгоды между обществами в равных долях.

Судебные инстанции отметили правильность примененной налоговым органом методики определения налоговых обязательств, в соответствии с которой доначисления сумм налогов произведены в отношении каждого участника схемы дробления бизнеса в отдельности. При этом налоговым органом при расчете размера произведенных доначислений учтены как доходы участников схемы, так и их расходы.

Указанные обстоятельства установлены постановлением Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.08.2016 по делу N A82-3639/2015, а также решением Арбитражного суда Ярославской области от 15.08.2016 по делу N A82-18026/2014, вступившем в законную силу.

Аналогичным образом в рамках дела N A68-2076/2013 рассматривался вопрос о правомерности выводов налогового органа об одновременном доначислении ООО "Виктория" и индивидуальному предпринимателю Филиппенко А.В. сумм налогов в связи с установлением факта организации предпринимательской деятельности взаимозависимыми лицами в одних и тех же объектах с формальным разделением бизнеса.

Судебные инстанции согласились с выводами налогового органа о дроблении бизнеса между Обществом и предпринимателем, с учетом установленного факта формального разделения площади бара и одного из магазинов в целях соответствия условиям применения специального налогового режима в виде ЕНВД.

Между тем суды указали на то, что налоговым органом не доказан факт получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в отношении магазина, расположенного по иному адресу, что послужило основанием для признания решения налогового органа недействительным в соответствующей части.

К таким выводам пришел ФАС Центрального округа в постановлении от 18.12.2013 по делу N A68-2076/2013.

Схожие выводы о формальном дроблении бизнеса между индивидуальным предпринимателем Максимовым А.Г. и ООО "Алекс Плюс" в целях формального занижения площади помещений, занимаемых предпринимателем и Обществом, легли в основу постановления ФАС Центрального округа от 17.10.2017 по делу N A68-3444/2013.

При этом суд кассационной инстанции счел правомерным подход налогового органа, в соответствии с которым суммы налогов доначислены каждому участнику схемы в отдельности.

Обоснованность одновременного доначисления сумм налогов нескольким организациям в связи с участием их в схеме дробления бизнеса исследовалась также в рамках дел N N A27-10324/2016, A27-10325/2016, A27-10326/2016 по заявлению, соответственно, ООО "Строй-Лидер", ООО "Профстрой", ООО "СибПрофСтрой", в отношении которых установлено, что данные организации осуществляли деятельность как единый хозяйствующий субъект, а взаимозависимость лиц позволила регулировать процесс заключения контрактов, использовать штат работников и объединять деятельность Обществ единым финансовым результатом.

Такие выводы были сделаны в решении Арбитражного суда Кемеровской области от 02.11.2016 по делу N A27-10324/2016, постановлениях Седьмого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2016 по делу N A27-10325/2016, от 30.11.2016 по делу N A27-10323/2016.

Анализ вышеприведенных судебных актов позволяет сделать вывод о том, что само по себе доначисление сумм налогов нескольким участникам схемы дробления бизнеса является возможным в случаях, когда налоговым органом доказано получение необоснованной налоговой выгоды, а также определен действительный размер налоговых обязательств каждого из них, подтвержденный расчетом, основанным на первичных документах, с учетом установленных фактических обстоятельств.

5. Идентичность осуществляемого вида деятельности.

Проведенный анализ судебно-арбитражной практики показывает отсутствие единого подхода судов к оценке обстоятельств, свидетельствующих об идентичности осуществляемых налогоплательщиком и иными участниками схем дробления бизнеса видов деятельности и влияния таких обстоятельств на возможность получения необоснованной налоговой выгоды.

5.1. Примеры судебных актов, принятых в пользу налогоплательщиков.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее - ВАС РФ), отменяя состоявшиеся по делу N A60-40529/2011 судебные акты, указал, что общества "Металлургсервис" и "Меркурий" осуществляли самостоятельные виды деятельности, не являющиеся частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего экономического результата. Потребителями услуг общественного питания, оказываемых Обществом "Меркурий", являлись работники и служащие завода, а не Общество "Металлургсервис".

ВАС РФ пришел к выводу о том, что в рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса, осуществлявшегося Обществом "Металлургсервис", с сохранением в данном Обществе части деятельности по общественному питанию (разделение, направленное на снижение предельных показателей до

установленных законодательством, позволяющих применять специальный налоговый режим в каждом из хозяйственных обществ), а прекращение этой деятельности с организацией ее на базе вновь созданного юридического лица.

Данные выводы изложены в постановлении Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 N 15570/12 по делу N А60-40529/2011.

Необходимо отметить, что данное постановление до настоящего времени используется судами и налогоплательщиками для обоснования неправомерности выносимых налоговыми органами по результатам проверок ненормативных актов.

Так, отправляя дело N А81-1044/2016 по заявлению ЗАО "Ныдинское" по заявлению на новое рассмотрение, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в постановлении от 16.02.2017 со ссылкой на указанное выше постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 N 15570/12 по делу N А60-40529/2011 указал, что самостоятельное определение формы ведения предпринимательской деятельности (в том числе осуществление ее как одним субъектом предпринимательской деятельности, так и несколькими), особенности управления организацией, условия заключаемых гражданско-правовых договоров, ведение предпринимательской деятельности совместно с другими участниками гражданского оборота, использование одного бренда, отвечающее требованиям гражданского законодательства в Российской Федерации в отсутствие иных доказательств, не могут сами по себе рассматриваться в качестве оснований для признания налоговой выгоды необоснованной.

Судом также установлено, что каждое из обществ являлось самостоятельным субъектом хозяйственных и налоговых правоотношений, вело различные, независимые друг от друга виды деятельности, имело обособленный штат сотрудников.

При этом, как показывает судебная практика, идентичность осуществляемого вида деятельности, являясь одним из равнозначных признаков, позволяющим говорить о получении необоснованной налоговой выгоды, сама по себе не приводит к положительному для налогового органа результату.

Так, судебная арбитражная практика по вопросу доказывания налоговыми органами получения необоснованной налоговой выгоды сетью аптек, применяющих схему дробления бизнеса, складывается отрицательным образом.

Несмотря на установление в рамках мероприятий налогового контроля совокупности доказательств, свидетельствующих о возможности получения необоснованной налоговой выгоды, судебные инстанции не соглашались с приводимыми налоговыми органами доводами.

Так, в рамках дела N А55-17026/2013 суды не согласились с выводом налогового органа об уклонении ООО "Фармперспектива" от применения общей системы налогообложения в результате использования схемы снижения своих налоговых обязательств, выразившейся в выводе из-под налогообложения доходов, полученных от реализации продукции (лекарственные препараты), с использованием взаимозависимых лиц, находящихся на специальных налоговых режимах, и, как следствие - с выводом о получении необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты НДС, ЕСН и налога на имущество.

В качестве доказательств, свидетельствующих об обоснованности такого вывода, налоговый орган в данном деле указал на короткий промежуток создания организаций, идентичный состав участников и персонала, регистрацию по одинаковому юридическому адресу, а также идентичные условия содержания заключенных договоров, что послужило основанием для доначисления Обществу НДС, ЕСН и налога на имущество путем объединения налоговых баз ООО "Фармперспектива" и юридических лиц, осуществляющих розничную торговлю медицинскими товарами. По эпизоду доначисления НДС объединяется налоговая база ООО "Фармперспектива" и валовая выручка 25 розничных аптечных предприятий.

Удовлетворяя заявленные Обществом требования, судебные инстанции указали, что спорные организации не являются единственными покупателями ООО "Фармперспектива", Общество не несет затрат на содержание данных аптечных предприятий, которые, согласно материалам дела, имеют собственные органы управления и необходимый персонал, имущество и расчетные банковские счета, то есть ведут самостоятельную предпринимательскую деятельность.

В рамках данного дела суды обратили особое внимание на то, что Обществом с момента создания и по настоящее время осуществлялась только оптовая торговля фармацевтическими и медицинскими товарами. Общество никогда не осуществляло такого вида деятельности, как "розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами", которую осуществляли подконтрольные организации, и не получало соответствующую лицензию.

Данные выводы нашли свое отражение в постановлении ФАС Поволжского округа от 18.06.2014 по делу N А55-17026/2013 (определением ВС РФ от 10.10.2014 N 306-КГ14-1504 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ).

Аналогичная позиция содержится в постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.01.2015 по делу N А04-1655/2014 по заявлению ООО "Фарм-Экспресс", в котором указывается на отсутствие достаточных доказательств, свидетельствующих о том, что взаимозависимыми организациями не осуществлялась реальная хозяйственная деятельность в соответствии с ее экономическим смыслом.

Суды также обратили внимание на различные виды деятельности налогоплательщика и зависимых с ним обществ: оптовая и розничная торговля лекарственными препаратами, соответственно.

В то же время, в рамках дела N А56-67658/2014 не установлено факта, что ООО "Эдельвейс" осуществляло торговлю лекарственными препаратами оптом, а зависимые лица - в розницу.

Однако, Арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 06.08.2015 указал на то, что

аптечные организации имеют собственные органы управления и необходимый персонал, имущество и расчетные банковские счета, то есть установлены обстоятельства, указывающие на ведение данными организациями самостоятельной предпринимательской деятельности.

Налоговым органом не опровергнуты доводы ООО "Эдельвейс" о том, что Общество не несет затраты на содержание других организаций аптечной сети или иную компенсацию текущих расходов данных организаций, а также не имеет возможности распоряжаться имуществом указанных организаций.

Схожий правоприменительный подход лег в основу решения Арбитражного суда Республики Удмуртия от 02.03.2017, оставленного без изменения Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.06.2017, по делу N А71-7587/2016 по заявлению ООО "Удмуртское фармацевтическое объединение "Тазалык".

Таким образом, доводы налоговых органов о ведении идентичной деятельности несколькими налогоплательщиками, осуществляющими деятельность в рамках аптечной сети, не признаются судами как обосновывающие вывод о получении необоснованной налоговой выгоды.

5.2. Примеры судебных актов, принятых в пользу налоговых органов.

В то же время имеется судебная практика, согласно которой, при сопоставимой доказательственной базе, свидетельствующей о получении необоснованной налоговой выгоды аптечными сетями, судебные инстанции при рассмотрении иных дел признают доводы налоговых органов обоснованными, в том числе относительно степени значимости такого обстоятельства, как идентичность вида осуществляемой участниками схемы деятельности.

Так, в рамках дела N А73-2803/2014 по заявлению ИП Тугашева С.Ю. судебными инстанциями установлено неправомерное применение предпринимателем системы налогообложения в виде уплаты ЕНВД в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины с площадью торгового зала более 150 кв. м.

Материалами судебного дела подтверждается сдача предпринимателем во временное владение и (или) пользование торговые площади в магазине, которые относятся к объектам стационарной торговой сети, имеющим торговые залы, в то время как применение ЕНВД допускается только при оказании услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети.

Признавая выводы налогового органа обоснованными, суды исходили из доказанности фактов осуществления предпринимателем деятельности по передаче в субаренду торговых площадей, превышающих 150 кв. м, арендованных по нескольким отдельным договорам, в том числе с привлечением другого лица - ИП Шевченко М.А., - таким образом, чтобы на каждого из арендаторов приходилась площадь, не превышающая 150 кв. м, что позволило бы применять специальный режим налогообложения в виде ЕНВД.

Как отмечается в судебных актах, предпринимательская деятельность, связанная с передачей в субаренду объектов стационарной торговой сети, имеющих торговые залы (магазины, павильоны), а также частей торговых залов, помещений для организации офисов, складов, бытовых помещений и лестничных проемов, не относится к виду деятельности, предусмотренному подпунктом 13 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

Указанный вывод нашел свое отражение в постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30.12.2014 по делу N А73-2803/2014 (определением ВС РФ от 28.04.2015 N 303-КГ15-3130 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам).

Схожие обстоятельства явились предметом рассмотрения в рамках дела N А60-36784/2013 по заявлению ОАО "Молоко".

Налоговым органом установлено, что Общество, основным видом деятельности которого являлось производство молочной продукции, имея кадровое и производственное обеспечение для этого, в течение 2009 - 2011 создало ряд новых организаций, применяющих УСН и входящих в группу "Розлив". Формально являясь агентом данных лиц по организации закупа сырья и реализации готовой продукции, фактически Общество оставалось на протяжении всего проверяемого периода организацией закупающей, перерабатывающей и реализующей молочную продукцию и распоряжающейся выручкой от реализации, но использующей преимущества специального налогового режима.

Судами апелляционной и кассационной инстанций установлено, что у контрагентов отсутствовали специалисты для осуществления самостоятельной деятельности. Производство молока и кисломолочных продуктов фактически осуществляли работники Общества, формально переведенные во вновь созданные организации, что подтверждается, в том числе, их показаниями. Кроме того, приемка молока-сырья осуществлялась на одном приемном пункте, договор аренды оборудования которого заключен только с организациями группы "Розлив".

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 30.12.2013 по делу N А60-36784/2013, оставленным без изменения постановлениями Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.03.2014, ФАС Уральского округа от 11.07.2014 в удовлетворении заявленных Обществом требований отказано.

6. Заключительные положения.

Подводя итог изложенному, можно отметить рост количества судебных дел, предметом рассмотрения которых являются обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в результате применения схем дробления бизнеса.

При этом, в настоящее время практика по делам рассматриваемой категории продолжает активно формироваться арбитражными судами.

В качестве примера можно привести следующие судебные акты судов кассационной инстанции, которыми было отказано в удовлетворении заявленных требований:

- постановления Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 02.02.2015 по делу N А28-4197/2014 по заявлению ООО "Русь"; от 16.11.2016 по делу N А43-18706/2015 по заявлению ООО "Молоко"; от 26.08.2015 по делу N А11-8804/2014 по заявлению ООО "Макаров и компания"; от 26.02.2016 по делу N А82-16097/2013 по заявлению ООО "Бигам"; от 26.04.2016 по делу N А82-11554/2014 по заявлению ООО "СММ"; от 12.08.2016 по делу N А43-11499/2015 по заявлению ООО ответственностью "Компьютерный центр ДНС НН";

- постановления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.07.2014 по делу N А58-3592/2013 по заявлению ООО "Аракс"; от 07.02.2017 по делу N А19-2320/2016 по заявлению ООО "Тетра" (Определением Верховного Суда РФ от 07.06.2017 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией Верховного Суда РФ); от 07.12.2016 по делу N А19-273/2016 по заявлению ООО "Русич Маркет" (Определением Верховного Суда РФ от 05.06.2017 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией Верховного Суда РФ); от 31.01.2017 по делу N А33-16262/2015 по заявлению ООО "Шарыповское молоко"; от 13.10.2016 по делу N А74-9292/2015 ООО "Перекресток Ойл Хакасия" (Определением Верховного Суда РФ от 20.02.2017 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ);

- постановления Арбитражного суда Дальневосточного округа от 05.06.2014 по делу N А51-14163/2012 по заявлению ИП Чекрызов А.В.; от 28.12.2015 по делу N А24-244/2015 по заявлению ИП Малышев А.В., от 21.10.2015 по делу N А04-6709/2014 по заявлению ООО "Азия", от 27.11.2016 по делу N А04-5781/2016 по заявлению ООО "Ресурс", от 10.03.2017 по делу N А59-5390/2015 по заявлению ИП Тянь К.Ч. (Определением Верховного Суда РФ от 30.05.2017 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ);

- постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.03.2016 по делу N А45-2687/2015 по заявлению АО Карасукский мясокомбинат; от 16.06.2014 по делу N А75-2075/2013 по заявлению Когалымское муниципальное унитарное предприятие "Культурно-досуговый центр"; от 27.02.2015 по делу А46-8330/2014 по заявлению ООО "Альянс-Трейд"; от 25.02.2015 по делу А03-17184/2014 по заявлению ООО "Ника-Экспорт"; от 29.10.2015 по делу А03-21433/2014 по заявлению ООО "СМУ Материалстройсервис"; от 28.04.2015 по делу А03-5799/2013 по заявлению ООО "Елочка"; от 29.10.2013 по делу N А03-12357/2011 по заявлению ОАО "Междугородние пассажирские перевозки"; от 03.04.2015 по делу N А27-16184/2014 по заявлению ООО "УК Гарвей"; от 28.11.2013 по делу N А27-19120/2012 по заявлению ООО "Славянка"; от 24.05.2016 по делу N А27-8705/2015 ООО "ЯРЪ";

- постановления Арбитражного суда Московского округа от 24.11.2014 по делу N А40-23769/14-75-66 по заявлению ООО "Лактум+"; от 30.12.2014 по делу А40-28691/14-20-76 по заявлению ИП Шарфутов А.В.;

- постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 06.10.2016 по делу N А57-26423/2015 по заявлению ООО "Диалог Эксплуатация"; от 26.04.2016 по делу N А12-18080/2016 по заявлению ООО "МАН"; от 28.05.2014 по делу N А65-16989/2013 по заявлению ООО "Заинский крекер"; от 17.07.2014 по делу N А65-19873/2013 по заявлению ЗАО "Заинский крекер";

- постановления Арбитражного суда Уральского округа от 31.05.2016 по делу N А71-7208/2015 по заявлению ИП Ситдииков И.Ф.; от 21.01.2016 по делу N А50-18429/2014 по заявлению ООО "Сталагмит-Экскурс"; от 04.12.2015 по делу N А50-1714/2015 по заявлению ООО "Монолит"; от 10.12.2015 по делу N А50-1713/2015 по заявлению ООО "Монолит"; от 28.01.2016 по делу N А50-8538/2015 по заявлению ИП Сапожникова Т.Н.; от 28.06.2013 по делу N А34-1701/2012 по заявлению ОАО "Дорожник"; от 04.12.2014 по делу N А47-9075/2013 по заявлению ООО "Серебряный шар"; от 14.04.2014 по делу N А76-17479/2012 по заявлению ИП Шельмиева С.Ш.; от 15.04.2015 по делу N А76-7246/2014 по заявлению ООО "Этна-Строй".

Тем не менее, сформулированные в судебных актах правовые позиции позволяют утверждать, что для обоснования вывода о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса налоговому органу необходимо располагать доказательствами, которые в совокупности и взаимосвязи будут однозначно свидетельствовать о совершении проверяемым налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами виновных, умышленных согласованных действий, направленных не столько на разделение бизнеса самого по себе, что признается оптимизацией предпринимательской деятельности, сколько на получение в результате применения такой схемы необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности или уклонения от ее исполнения.