АРБИТРАЖНЫЙ СУД
УРАЛЬСКОГО ОКРУГА

Утвержден президиумом
Арбитражного суда
Уральского округа
25.11.2022[2]

ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

_____ № _____

Екатеринбург

по вопросам применения общих правил противодействия злоупотреблениям в сфере налогообложения, установленных статьей 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации[1]

1. При выполнении налогоплательщиком работ собственными силами составление первичных учетных документов о выполнении данных работ от имени «технических» компаний следует расценивать как создание налогоплательщиком формального документооборота (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ).[3]

По итогам выездной налоговой проверки общества налоговым органом вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу доначислены налог на прибыль, налог на добавленную стоимость[4], пени, а также штраф, предусмотренный пунктом 3 статьи 122 НК РФ.

Основанием для доначисления данных налогов послужил вывод инспекции о создании налогоплательщиком формального документооборота в отсутствие реальных хозяйственных операций между налогоплательщиком и компаниями-контрагентами по договорам субподряда на выполнение строительно-монтажных работ.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении требований налогоплательщика отказано.

Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

---

[1] Далее – НК РФ.
[2] Решение об опубликовании принято президиумом Арбитражного суда Уральского округа 25.11.2022.
[3] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.03.2022 № Ф09-309/22 по делу № А50-2666/2021.
[4] Далее – НДС.

В силу статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на налоговые вычеты; вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС.

В силу взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 252, статьи 313 НК РФ при исчислении налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму расходов, произведенных им в связи с совершением хозяйственных операций, которые подлежат отражению в налоговом учете полно и достоверно.

Условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика.

Согласно пункту 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»[5] суд отказывает в признании обоснованности получения налоговой выгоды, если установит, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность.

Из изложенного следует, что создание налогоплательщиком формального документооборота при фактическом отсутствии тех хозяйственных операций, в отношении которых налогоплательщик претендует на получение налоговой выгоды, безусловно, является основанием для признания такой налоговой выгоды как необоснованной.

Соответственно, при решении вопроса об обоснованности налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС во взаимоотношениях с контрагентами, не имеющими необходимых условий для экономической деятельности и не исполняющими налоговых обязательств по сделкам, осуществляемым от их имени, определяющее значение имеет действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, в отношении которых налогоплательщик претендует на получение соответствующей налоговой выгоды.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что спорные контрагенты обладают всеми признаками «технических» компаний, не ведущих реальной финансово-хозяйственной деятельности

[5] Далее – постановление Пленума № 53.

(номинальность руководства, отсутствие материально-технической базы, ненахождение по юридическому адресу; движение денежных средств по расчетным счетам контрагентов имеет признаки транзитных операций; документы, касающиеся взаимоотношений между налогоплательщиком и контрагентами, составлены с нарушениями).

При этом в ходе проверки также были добыты доказательства, указывающие на то, что в действительности спорный объем работ был выполнен собственными силами налогоплательщика, а именно силами лиц, привлеченных обществом без оформления трудовых либо гражданско-правовых отношений (свидетельские показания компетентных работников налогоплательщика, а также представителей заказчика общества).

Совокупность установленных обстоятельств и представленных доказательств подтверждает вывод налогового органа о том, что фактически спорные контрагенты не выполняли строительно-монтажные работы для налогоплательщика, а имело место умышленное создание налогоплательщиком фиктивного документооборота со спорными контрагентами при фактическом выполнении спорных работ собственными силами налогоплательщика.

Таким образом, налоговый орган правомерно квалифицировал действия налогоплательщика по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, что исключает возможность проведения соответствующей налоговой реконструкции по налогу на прибыль и НДС.

2. В основу вывода о выполнении налогоплательщиком работ собственными силами (в том числе силами лиц, привлеченных налогоплательщиком без оформления с данными лицами договорных отношений) может быть положена совокупность ряда доказательств, подлежащих оценке судом в их взаимосвязи.[6]

Суды первой и апелляционной инстанций удовлетворили требования налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа о доначислении налога на прибыль и НДС, придя к выводу о том, что инспекцией не представлено бесспорных доказательств, свидетельствующих о нереальности хозяйственных операций между налогоплательщиком и контрагентами, а также доказательств, подтверждающих фактическое отсутствие исполнения по договорам субподряда.

Окружной суд судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение, указав следующее.

Суды нижестоящих инстанций, отклонив в отдельности доводы налогового органа о создании обществом формального документооборота в отсутствие реальных хозяйственных операций с заявленными в первичных документах контрагентами, не оценили все имеющиеся доказательства по

[6] Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 19.05.2022 № Ф09-2353/22 по делу № А47-16991/2020, от 08.07.2022 № Ф09-3321/22 по делу № А60-28678/2021.

делу в их совокупности и взаимосвязи (часть 2 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации[7]).

В частности, налоговым органом в ходе проверки установлены следующие обстоятельства, в совокупности указывающие на нереальность хозяйственных операций со спорными контрагентами:

- спорные контрагенты обладают признаками «технических» структур; основной вид деятельности спорных контрагентов не соответствует взаимоотношениям с налогоплательщиком по реализации договоров субподряда; отсутствие у контрагентов необходимых условий для выполнения работы по договору субподряда (складских помещений, имущества, транспортных средств); отсутствие у контрагентов выдаваемых саморегулируемой организацией свидетельств о допуске к определенным видам работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства;

- движение денежных средств контрагентов носит транзитный характер с признаками обналичивания;

- выручка от реализации строительно-монтажных работ не отражена контрагентами в бухгалтерской и налоговой отчетности, не исчислен и в бюджет не уплачен НДС по сделкам с обществом;

- взаимозависимость общества и спорных контрагентов;

- фактическое нахождение общества и контрагентов по одному адресу.

Кроме того, налоговым органом представлены доказательства, указывающие на то, что спорные строительно-монтажные работы были выполнены непосредственно собственными силами общества (налогоплательщика), в частности:

- свидетельские показания работников общества, занятых в процессе выполнения работ, о выполнении строительно-монтажных работ на объектах строительства собственными силами общества;

- наличие у общества трудовых ресурсов, в том числе квалифицированных специалистов, необходимых для выполнения спорных работ, а также специализированной техники;

- наличие у общества выдаваемых саморегулируемой организацией свидетельств о допуске к определенным видам работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства;

- отсутствие в актах приемки законченного строительством объекта сведений о субподрядчиках.

Указанные обстоятельства в своей совокупности и взаимосвязи, по мнению суда округа, могут свидетельствовать о создании налогоплательщиком формального документооборота, направленного на необоснованное получение налоговой выгоды в отсутствие реальных хозяйственных операций между налогоплательщиком и компаниями-контрагентами, при фактическом выполнении спорных работ собственными силами (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ).

---

[7] Далее – АПК РФ.

3. Установление налоговым органом факта исполнения обязательств по сделке лицом, не являющимся стороной соответствующего договора, не является безусловным основанием для отказа в проведении налоговой реконструкции налоговых обязательств.[8]

По результатам налоговой проверки налоговым органом вынесено решение о привлечении к налоговой ответственности, согласно которому налогоплательщику доначислен НДС и налог на прибыль, соответствующие суммы пени и штрафы, предусмотренные пунктом 3 статьи 122 НК РФ.

Основанием для вынесения указанного решения послужили выводы налогового органа об умышленном создании налогоплательщиком формального документооборота со спорными контрагентами при фактическом приобретении товара у иных лиц.

Налоговый орган указал, что спорные контрагенты обладают всеми признаками «технических» компаний, не ведущих реальной финансово-хозяйственной деятельности; по завершении финансово-хозяйственных взаимоотношений с налогоплательщиком спорные организации исключены из Единого государственного реестра юридических лиц; при анализе движения денежных средств по расчетным счетам данных организаций не установлены поставщики спорного товара; движение денежных средств по расчетным счетам имело признаки транзитных операций.

При этом в ходе налоговой проверки установлено, что в действительности налогоплательщик закупал спорный товар на лесопилках у индивидуальных предпринимателей, не являющихся плательщиками НДС, и в дальнейшем его реализовал конечным потребителям, а спорные контрагенты использовались налогоплательщиком как формальное звено для целей неправомерной минимизации налоговых обязательств.

Данные нарушения оценены инспекцией на основании положений пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, а именно учтен тот факт, что обязательства по сделке фактически исполнены лицами, не являющимися сторонами соответствующих договоров, заключенных с налогоплательщиком, что лишает налогоплательщика права на принятие соответствующих расходов при исчислении налога на прибыль и получении налоговых вычетов по НДС.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Окружной суд согласился с выводом судов нижестоящих инстанций о незаконном применении налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС с учетом того обстоятельства, что товар фактически приобретался у лиц, не являющихся плательщиками данного налога.

---

[8] Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 № Ф09-9691/19 по делу № А50-17644/2019, от 14.02.2022 № Ф09-8090/21 по делу № А76-45352/2020, от 04.05.2022 № Ф09-2104/22 по делу № А76-51023/2020.

Вместе с тем суд кассационной инстанции признал ошибочным вывод судов в части определения налоговых обязательств по налогу на прибыль, указав следующее.

По общему правилу не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформленными от их имени («технические» компании), при том что лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект (пункт 2 статьи 54.1 НК РФ).

В то же время, как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, определение от 27.02.2018 № 526-О и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

На необходимость определения объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции также указано в пункте 7 постановления Пленума № 53.

Следовательно, выявление налоговым органом искажения сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом. Противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере, превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

С учетом изложенного довод налогового органа о том, что обязанное по договору лицо не производило исполнение в пользу налогоплательщика (обязательства по сделкам фактически исполнены лицами, не являющимися сторонами договора), не может приводить к безусловному отказу в признании фактически понесенных налогоплательщиком расходов при исчислении налога на прибыль. Сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и взимания налога в относительно большем размере.

Кроме того, окружной суд отметил, что в рассматриваемой ситуации возможность проведения налоговой реконструкции не может ставиться

в зависимость от формы вины налогоплательщика (умысел либо неосторожность). Форма вины налогоплательщика имеет значение и учитывается при определении размера штрафной санкции по статье 122 НК РФ.

В случае доказанности факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате умышленного характера его действий данное налоговое правонарушение подлежит квалификации по пункту 3 статьи 122 НК РФ, что не исключает применения налоговой реконструкции.

4. Возможность проведения налоговой реконструкции налоговых обязательств налогоплательщика не может быть поставлена в зависимость исключительно от того факта, что налогоплательщиком в период проведения мероприятий налогового контроля не совершены активные действия по раскрытию сведений о реальном поставщике и действительных параметрах совершенных с ним операций. [9]

По результатам налоговой проверки общества налоговый орган пришел к выводу об умышленном создании налогоплательщиком формального документооборота с «техническими» компаниями при фактическом приобретении товара у иных лиц (реальных поставщиков).

Налоговый орган отказал налогоплательщику в признании фактически понесенных налогоплательщиком расходов по спорным операциям для целей исчисления налога на прибыль со ссылкой на то, что обязанное по договору лицо не производило исполнение в пользу налогоплательщика, при этом налогоплательщик не раскрыл сведения о лице, осуществившем фактическое исполнение, и действительных параметрах совершенных с ним операций.

Суды первой и апелляционной инстанций признали вывод налогового органа правомерным.

Окружной суд отменил судебные акты, дело направил на новое рассмотрение, указав следующее.

Возможность проведения налоговой реконструкции, имеющей целью установление истинного размера налоговой обязанности налогоплательщика, хотя бы и допустившего злоупотребление, в условиях действительного (реального) совершения тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика для целей предпринимательской деятельности и получения налогооблагаемой прибыли, не может быть поставлена в зависимость от факта раскрытия налогоплательщиком сведений о действительном поставщике и параметрах совершенных с ним операций.

Позиция налогоплательщика при проведении мероприятий налогового контроля, при которой им не раскрываются такие сведения, может быть основана на оспаривании переквалификации спорных правоотношений, которую проводит налоговый орган в ходе проверки. Напротив, раскрытие рассматриваемой информации означало бы согласие налогоплательщика с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации

[9] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.02.2022 № Ф09-108/22 по делу № А76-15415/2021.

спорных операций, что не соответствовало бы действительной позиции налогоплательщика и по существу лишало бы его права на защиту (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда от 16.03.2010 № 14585/09, от 16.03.2010 № 8163/09, от 20.10.2010 № 7278/10, определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2018 № 306-КГ17-15420).

В определениях Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005, от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 разъяснено, что если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром, то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

Размер реального налогового обязательства в таком случае определяется по правилам, установленным в пункте 8 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», согласно которому расходы в таких случаях по спорным операциям определяются налоговым органом на основании данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ).

Бремя доказывания того, что размер расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налога.

Такой подход направлен на соблюдение требований статьи 3 НК РФ о недопустимости произвольного налогообложения, исключает возможность вменения налогоплательщику налога в размере большем, чем это установлено законом.

(Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12, определение Верховного Суда Российской Федерации № 305-КГ16-10399 от 29.11.2016).

5. О формальном характере изменения структуры управления юридическим лицом в целях неправомерного уменьшения налоговых обязательств могут свидетельствовать в совокупности следующие факты: многократное увеличение затрат налогоплательщика на управленческие услуги, бессистемный, не зависящий от экономических результатов деятельности юридического лица характер оплаты управленческих услуг, изменение структуры управления при

неизменности функциональных обязанностей руководителя юридического лица.[10]

По результатам выездной налоговой проверки общества налоговым органом вынесено решение о привлечении к ответственности, которым налогоплательщику доначислен налог на прибыль, соответствующие пени и штраф, предусмотренный пунктом 3 статьи 122 НК РФ.

Доначисление налога на прибыль связано с выводом налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в результате формальной смены формы управления юридическим лицом (заключение с коммерческим директором общества договора о передаче ему полномочий единоличного исполнительного органа), опосредующей экономически необоснованные затраты на управленческие услуги с целью завышения расходов общества по налогу на прибыль и выведения денежных средств из оборота налогоплательщика.

Не согласившись с указанным выводом инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, требования налогоплательщика удовлетворены.

Суды указали, что налоговый орган не уполномочен оценивать экономическую целесообразность и экономическую эффективность принимаемых налогоплательщиком управленческих решений; само по себе недостижение положительного экономического результата в период выполнения управляющим данного общества соответствующих обязанностей не может свидетельствовать о недействительности заключенного с таким лицом договора.

Окружной суд отменил судебные акты, дело направил на новое рассмотрение, указав на неправомерность отклонения отдельных доводов инспекции без оценки всех имеющихся доказательств по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения статьи 71 АПК РФ.

В ходе проведения мероприятий налогового контроля налоговый орган указывал, что в связи с изменением формы управления обществом путем заключения с коммерческим директором общества договора о передаче ему полномочий единоличного исполнительного органа многократно возросли затраты общества на управленческие услуги. Оплата указанных услуг, значительно превышающая размер прежней заработной платы директора, имела бессистемный и не зависящий от выручки общества характер. Изменение должности коммерческого директора на должность управляющего юридическим лицом фактически не повлекло изменения у данного лица обязанностей, ранее установленных трудовым договором.

Кроме того, налоговым органом отмечалось, что налогоплательщик и управляющий являются взаимозависимыми лицами, поскольку учредитель

[10] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17.12.2021 № Ф09-9209/21 по делу № А76-51975/2020.

общества со 100%-ным участием – компания, учредителем которой, в свою очередь, является управляющий.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности общества показал, что за время действия спорного договора управления выручка налогоплательщика значительно уменьшилась, что, в свою очередь, может быть следствием отнесения в расходы общества при исчислении налога на прибыль затрат на оплату услуг управляющего (прежнего директора).

Указанные обстоятельства в своей взаимосвязи и совокупности при условии надлежащего документального подтверждения налоговым органом имеют значение для правильного разрешения спора, поскольку могут свидетельствовать о том, что замена формы управления юридическим лицом носила формальный характер в целях неправомерной минимизации налоговых обязательств налогоплательщика.

6. Для целей получения необоснованной налоговой выгоды в виде применения упрощенной системы налогообложения[11] налогоплательщиком может быть использована схема искусственного создания дебиторской задолженности.[12]

По результатам выездной налоговой проверки общества налоговым органом был сделан вывод о создании налогоплательщиком искусственных условий для применения УСН.

В частности, общество с привлечением подконтрольного (взаимозависимого) юридического лица использовало схему искусственного создания дебиторской задолженности за реализованный данному лицу товар, что формально позволяло налогоплательщику соблюдать ограничение на применение УСН, установленное пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ, связанное с предельным уровнем дохода.

Рассмотрев дело по заявлению налогоплательщика об оспаривании решения инспекции, суд отказал в удовлетворении заявленного требования.

Суд исходил из того, что представленными инспекцией доказательствами в совокупности подтверждается факт искусственного занижения налогоплательщиком дохода для целей сохранения права на применение специального налогового режима.

В частности, судами было учтено, что налогоплательщиком и его взаимозависимым лицом был заключен договор поставки продукции; в связи с неоплатой поставленного налогоплательщиком товара у него образовалась существенная по размерам дебиторская задолженность.

Дебиторская задолженность налогоплательщика (поставщика продукции) существенно увеличилась в 4-м квартале 2016 года (в период приближения выручки общества к предельному размеру доходов, ограничивающих право применения УСН); основным дебитором в данный период выступало взаимозависимое лицо (покупатель); доля объемов

[11] Далее – УСН.
[12] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.06.2022 № Ф09-2991/22 по делу № А71-16207/2020.

реализации продукции в адрес взаимозависимого лица в 4-м квартале 2016 года выросла с 3 до 97 %.

При наличии существенной дебиторской задолженности и отсутствии со стороны налогоплательщика действий по взысканию данной задолженности общество нуждалось в денежных средствах для ведения хозяйственной деятельности, в связи с чем в 4-м квартале 2016 года последнему был предоставлен заем.

Более того, у взаимозависимого лица в спорный период на расчетном счете имелись свободные денежные средства для погашения задолженности за товары, приобретенные у налогоплательщика, однако погашение дебиторской задолженности началось только с начала следующего налогового периода в 2017 году.

Условия договора поставки товара для взаимозависимого лица отличались от обычных, используемых при поставке налогоплательщиком товаров напрямую в адрес иных покупателей (отсутствие условий по транспортировке товара, большая отсрочка платежа, отсутствие начисления за неуплату процентов на сумму долга).

В то же время условия договоров с покупателями при поставке товара от имени налогоплательщика и при поставке товара от имени взаимозависимого общества не изменились; новых покупателей (отличных от имеющихся до 4-го квартала 2016 года у налогоплательщика) у взаимозависимого лица в 4-м квартале 2016 года не появилось.

Фактическая доставка продукции осуществлялась силами и средствами налогоплательщика; характер и условия деловых взаимоотношений взаимозависимого лица с покупателями соответствующей продукции не отличались от характера взаимоотношений последних с самим налогоплательщиком; адреса налогоплательщика и взаимозависимого лица совпадали; соучредитель и руководитель налогоплательщика является соучредителем взаимозависимого лица; фактическое руководство деятельностью обеих организаций осуществляется одним лицом.

Оценив вышеуказанные доказательства, полученные инспекцией в ходе выездной налоговой проверки, в их совокупности и взаимосвязи, суды трех инстанций поддержали позицию налогового органа о совершении налогоплательщиком совместно с подконтрольным лицом умышленных согласованных действий, направленных на искусственное создание дебиторской задолженности за реализованный товар, которая не учитывалась в составе выручки в целях сохранения права на применение УСН.