

**Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа**

ул. Чкалова, дом 14, Иркутск, 664025, [www.fasvso.arbitr.ru](http://www.fasvso.arbitr.ru)  
тел./факс (3952) 210-170, 210-172

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**город Иркутск**  
**09 апреля 2024 года**

**Дело № А10-6613/2022**

Резолютивная часть постановления объявлена 08 апреля 2024 года.

Полный текст постановления изготовлен 09 апреля 2024 года.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Рудых А.И.,

судей: Ананьиной Г.В., Лешко А.Н.,

при ведении помощником судьи Слободчиковой О.А. протокола открытого судебного заседания, проводимого с использованием видеоконференц-связи Арбитражного суда Республики Бурятия, с участием судьи Борговой Г.В., при ведении протокола отдельного процессуального действия помощником Тармахановой А.Б.,

при участии представителей: Управления Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия – Шорников В.А. (доверенность от 25.10.2023, диплом); индивидуального предпринимателя Галсанова Энхэ Владимировича – Очирова Д.А. (доверенность от 02.01.2023, диплом),

рассмотрев кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Галсанова Энхэ Владимировича на решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 17 октября 2023 года по делу № А10-6613/2022, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12 февраля 2024 года по тому же делу,

установил:

индивидуальный предприниматель Галсанов Энхэ Владимирович (ОГРНИП 322030000039487, ИНН 031805866763, далее – предприниматель, налогоплательщик, Галсанов Э.В.) обратился в Арбитражный суд Республики Бурятия с заявлением к Управлению Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия (ОГРН 1040302981542, ИНН 0326022754, далее – управление, налоговый орган) об отмене решения от 07.09.2021 № 4 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения с учетом решения по жалобе от 22.07.2022 № 7-11/2657@ (далее – оспариваемое решение, решение инспекции).

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 17 октября 2023 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12 февраля 2024 года, требования удовлетворены частично. Решение инспекции в части начисленных штрафных санкций по пунктам 1, статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) признано недействительным, суд уменьшил размер штрафных санкций до 110 769 рублей 13 копеек, обязал управление устранить допущенное нарушение прав и законных интересов предпринимателя. В удовлетворении остальной части требований отказал.

Предприниматель в кассационной жалобе, ссылаясь на нарушение норм материального права (статьи 31, 89, 100, 101 НК РФ), несоблюдение норм процессуального права (статья 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ)), пункт 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» (далее – Постановление № 57), правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации в Верховного Суда Российской Федерации и примеры судебной практики, просит решение и постановление отменить, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт об удовлетворении его требования.

По мнению заявителя кассационной жалобы: из буквального толкования статьи 31 Кодекса следует, что налоговый орган при определении суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации должен в совокупности применять два способа: на основании данных об иных аналогичных налогоплательщиках и имеющейся информации о самом налогоплательщике; налоговый орган не подтвердил недобросовестность предпринимателя; суды не оценили все доказательства, представленные при рассмотрении дела в суд.

Управление в отзыве на кассационную жалобу против её доводов возразило, ссылаясь на их несостоятельность.

Присутствующие в судебном заседании представители сторон поддержали доводы и возражения, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на неё.

Проверив в порядке главы 35 АПК РФ правильность применения арбитражными судами норм материального и соблюдение норм процессуального права, соответствие выводов судов о применении норм права установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам и, исходя из доводов кассационной жалобы и возражений относительно неё, суд округа приходит к следующим выводам.

По результатам выездной налоговой проверки налоговым органом составлен акт от 05.05.2021 № 1 и принято оспариваемое решение о доначислении: 6 954 363 рублей налога

на добавленную стоимость (НДС), 2 895 373 рублей налога на доходы физических лиц (НДФЛ), 886 153 рубля штрафа по пунктам 1, 3 статьи 122 НК РФ, 27 600 рублей штрафа по пункту 1 статьи 126 НК РФ и 2 128 522 рубля 07 копеек соответствующих указанным налогам пени.

Указанные суммы НДС и НДФЛ в связи воспрепятствованием (непредставлением) предпринимателем по требованию налогового органа документов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки, определены налоговым органом расчетным путем в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, исходя их особенностей деятельности самого налогоплательщика и на основании полученной информации о его деятельности у контрагентов.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужили выводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика оснований для применения налоговых вычетов, в связи созданием им формального документооборота с участием «технических» компаний в целях уменьшения налоговой обязанности и о неподтверждении несения расходов, уменьшающих доход при исчислении НДФЛ.

Решение инспекции изменено: решением управления частично удовлетворена жалоба налогоплательщика в части привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 НК РФ; решением ФНС России от 09.11.2022 № БВ-3-9/12446@ - снижены суммы штрафа в два раза для поддержания финансовой устойчивости экономической деятельности предпринимателя.

Полагая решение инспекции в редакции решения управления незаконным и необоснованным, предприниматель обратился в суд с рассматриваемым требованием.

Отказывая в удовлетворении требования, суды исходили из доказанности налоговым органом факта создания налогоплательщиком формального документооборота со спорными контрагентами в целях получения необоснованной налоговой выгоды в виде вычетов по НДС и учета расходов при определении налоговой базы по НДФЛ, отсутствия основания для применения налоговой реконструкции. Суды, учитывая тяжелое материальное положение налогоплательщика, снизили штраф, предусмотренный пунктами 1, 3 статьи 122 НК РФ, до 110 769 рублей 13 копеек.

Данные выводы суд округа считает обоснованными и оснований для отмены судебных актов не усматривает, исходя из следующего.

Требование об оспаривании принятых государственным органом власти решений в силу положений главы 24 АПК РФ может быть удовлетворено при доказанности наличия одновременно совокупности следующих условий: несоответствие данных решений закону или иному нормативному правовому акту и нарушение ими прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности (часть 4

статьи 200 АПК РФ). Установив отсутствие совокупности указанных условий, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования (часть 3 статьи 201 АПК РФ).

При этом обязанность доказывания соответствия оспариваемых решений закону или иному нормативному правовому акту, наличия у органа надлежащих полномочий на принятие оспариваемых решений, а также обстоятельств, послуживших основанием для их принятия, на основании части 1 статьи 65, части 5 статьи 200 АПК РФ возлагается на орган, который вынес соответствующие решения, однако эти положения процессуального закона не освобождают лиц, оспаривающих данные решения, от обязанности доказывания обстоятельств, указанных в обоснование своих возражений.

Понятие вычетов по НДС, порядок их применения, необходимость учета и подтверждения совершения хозяйственных операций первичными учетными документами определены в статьях 169 (пункты 1, 5, 6), 171 (пункты 1, 2), 172 (пункт 1) НК РФ.

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

В соответствии с пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ при отсутствии вышеуказанных обстоятельств по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Правовые подходы, аналогичные регулированию, введенному в действие положениями данной нормы, ранее были сформированы Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53), согласно пунктам 3 и 4 которого 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 не обусловленные разумными экономическими или иными причинами. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена

налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В случае признания судом налоговой выгоды необоснованной требования налогоплательщиков, связанные с её получением, не могут быть удовлетворены (пункт 11 Постановления № 53).

Согласно пункту 1 статьи 221 НК РФ при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц предприниматели имеют право на применение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав расходов, принимаемых к вычету, в соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 221 НК РФ определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Согласно положениям пункта 2 статьи 22 НК РФ налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421, от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557).

Порядок ведения бухгалтерского учета и оформления первичных учетных документов по каждому факту хозяйственной жизни определен в статье 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно положениям которой не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях, в том числе непредставления налогоплательщиком в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов

документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

При этом бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика согласно разъяснениям, изложенным в пункте 8 Постановления № 57, возлагается на самого налогоплательщика, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов. Изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими.

Руководствуясь положениями приведенных норм права, разъяснениями по их применению и сформированными в судебной практике правовыми подходами, оценив доводы сторон и представленные в их обоснование доказательства, суды установили следующее.

Основанием для доначисления НДС послужил отказ инспекции в предоставлении налогоплательщику в праве на вычет по взаимоотношениям с контрагентами: обществами с ограниченной ответственностью (далее - ООО, общества) «Радиус», «ДБК», «Байкалвин», «Астия», «Афон», «Новые технологии», «Норбо», «СК Империя», «Монтажсервис-Ф».

В подтверждение правомерности применения налоговых вычетов по взаимоотношениям с контрагентами: обществами «Радиус», «Байкалвин», «Новые технологии» первичные документы (оборотно-сальдовые ведомости, карточки бухгалтерских счетов, счета-фактуры, договоры и другие) налоговому органу самим предпринимателем, либо его контрагентами не представлены, а представленные в суд первой инстанции документы, судом оценены и признаны недопустимыми доказательствами (статья 68 АПК РФ).

Судами также установлено: контрагенты предпринимателя: общества «ДБК», «Астия», «Афон» обладают признаками, присущими фиктивным организациям (отсутствие транспортных средств, строительной техники, сотрудников); представленные предпринимателем суду первой инстанции акты по форме КС-2, справки о стоимости выполненных работ по спорным работам содержат недостоверные сведения и не соответствуют требованиям, предъявляемым налоговым законодательством; контрагент ООО СК «Империя» не подтверждает финансово-хозяйственных взаимоотношений с предпринимателем (письмо от 01.09.2020).

Нереальность совершения хозяйственных операций с ООО «Норбо» судами установлена по результатам оценки показаний самого налогоплательщика и свидетелей: Мордовского А.Ф., Копнева А.В., Гимадеева М.А., Корнакова П.М., Коропцовой О. И., Коропцова Ж.В.

ООО «Норбо» относится к организации типа «транзитер» по ряду признаков, контроль всей финансово-хозяйственной деятельности указанного контрагента осуществлялся Галсановым Э.В. (в том числе снятие денежных средств со счета организации, перевод денежных средств сторонним организациям).

Руководствуясь положениями статей 54, 221, 252 НК РФ, Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (утвержден приказом Минфина России № 86н и МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 № 86н), арбитражные суды установили следующее.

Налоговым органом из состава расходов по НДФЛ исключены операции с предпринимателями Бессоновым Э.Л. Галсановой С.А., Хархеновым А.Л., Тугутовым А.З., Ераткиным Д.С, обществами «Байкалвин», «ЛУЧ», «Легион», «Новые технологии», в связи с недоказанностью факта несения таких расходов и их производственной направленности.

Данные факты подтверждены материалами дела и заявителем кассационной жалобы по существу не опровергнуты, в опровержение расчета налогового органа контррасчет и иные доказательства, опровергающие расчет налогового органа, во время проверки и при рассмотрении дела в судах двух инстанций - не представлены.

С учетом изложенного, суды пришли к обоснованным выводам: о доказанности факта создания налогоплательщиком фиктивного документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды; недоказанности предпринимателем несения расходов, уменьшающих налоговую базу при исчислении НДФЛ; законности и обоснованности оспариваемого решения и об отсутствии оснований для удовлетворения требований в части начисленных сумм НДС, НДФЛ, соответствующих им пени и о наличии оснований для снижения штрафа по статье 122 НК РФ.

При этом суд округа учитывает следующие факты, установленные судами: формальный документооборот с участием спорных контрагентов организован самим налогоплательщиком; применение расчетного метода обусловлено непредставлением предпринимателем более 2-х месяцев документов для расчета налогов (регистров налогового учета, первичных документов, документов по видам деятельности), и невозможности проверки учета доходов и расходов; размер обязательств налогоплательщика определен налоговым органом на основании имеющихся в его распоряжении документов (суммы доходов и расходов предпринимателя определены

инспекцией путем анализа документов, касающихся самого налогоплательщика (сведения в выписках банка по операциям на его счетах, так и на счетах контрагентов), а также сведений из базы данных инспекции, Федеральных информационных ресурсов, сведений, истребованных у контрагентов налогоплательщика, документов, полученных у контрагентов – покупателей (обществ «Восток», Дорстройсервис, «Востокспецстрой», «Балси», «Профэкострой», АО «Закаменск»); контррасчет налоговых обязательств налогоплательщиком при проведении проверки, на стадии досудебного обжалования и в судебных инстанции не представлен.

С учетом изложенного, суды обоснованно отклонили доводы предпринимателя о неверности расчета налоговых обязательств, как основанные на ошибочном толковании норм Кодекса применительно к установленным по данному делу, с изложением мотивов их непринятия в текстах судебных актов.

Вопреки утверждению налогоплательщика дополнительные доказательства, представленные им лишь при рассмотрении дела в суде, судами оценены в совокупности с иными имеющимися в деле и установлены недостоверность содержащихся в них сведений и недопустимость их принятия в качестве доказательств, подтверждающих реальность осуществления операций (страницы 18-22 решения, 18-20 постановления).

Доводы о неверности определения налоговым органом и судами налоговых обязательств предпринимателя, необходимости применения двух способов по сути выражает несогласие последнего с оценкой доказательств и установленными фактами. Между тем само по себе несогласие с результатами оценки доказательств и установленными обстоятельствами не является в силу положений главы 35 АПК РФ основанием для отмены судебных актов.

Неправильного применения судами приведенных выше норм права, а также статей 89, 100, 101 НК РФ, как и неверного истолкования правовых позиций высших судебных инстанций, в том числе пункта 8 Постановления № 57, к установленным по настоящему делу фактам, суд округа не усматривает.

Предусмотренные главой 7 и статьёй 200 АПК РФ правила оценки доказательств и распределения между сторонами бремени доказывания фактов, необходимых для правильного разрешения спора, судами соблюдены.

Оснований для иной оценки доводов и доказательств предпринимателя у суда округа не имеется в силу его полномочий, определенных в статьях 286, 287 АПК РФ.

Приведенные в кассационной жалобе ссылки на правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации судом округа не принимаются, в связи с их неверным толкованием к

обстоятельствам настоящего дела самим налогоплательщикам и как основанные на иных отличных от настоящего дела доказательствах и обстоятельствах.

Нарушений норм процессуального права, являющихся безусловным основанием для отмены судебных актов в силу части 4 статьи 288 АПК РФ, не установлено, в связи с чем обжалуемые судебные акты на основании пункта 1 части 1 статьи 287 АПК РФ подлежат оставлению без изменения.

Настоящее постановление выполнено в форме электронного документа, подписанного усиленными квалифицированными электронными подписями судей, в связи с чем направляется лицам, участвующим в деле, посредством его размещения в установленном порядке в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в режиме ограниченного доступа и по ходатайству лиц, участвующих в деле, его копия постановления на бумажном носителе может быть направлена им в пятидневный срок со дня поступления соответствующего ходатайства заказным письмом с уведомлением о вручении или вручена им под расписку.

Руководствуясь статьями 274, 286-289 АПК РФ, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

#### **ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 17 октября 2023 года по делу № А10-6613/2022, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12 февраля 2024 года по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

А.И. Рудых

Судьи

Электронная подпись действительна.  
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России  
Дата 02.02.2023 22:11:00  
Кому выдана Рудых Анна Иннокентьевна

Г.В. Ананьина

А.Н. Левашко

Электронная подпись действительна.  
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России  
Дата 02.02.2023 22:14:00  
Кому выдана Левашко Алексей Николаевич

Электронная подпись действительна.  
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России  
Дата 03.04.2024 7:00:48  
Кому выдана Ананьина Галина Владиславна