

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 307-ЭС25-11805

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

18 февраля 2026 г.

Судья Верховного Суда Российской Федерации Антонова М.К., изучив по материалам истребованного дела кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Ленинградской области на решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 18 октября 2024 г., постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15 апреля 2025 г. и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21 августа 2025 г. по делу № А56-83561/2023

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Вокфорс» о признании частично недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Ленинградской области от 31 января 2023 г. № 2,

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Вокфорс» (далее – общество, налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Ленинградской области (далее – налоговый орган, инспекция) от 31 января 2023 г. № 2 в части доначисления 97 145 734 рублей налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и 95 358 709 рублей налога на прибыль организаций, привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в виде взыскания штрафа в размере 22 074 165 рублей (с учетом частичной отмены и изменений, внесенных решением Управления Федеральной налоговой службы по Ленинградской области от 5 июня 2023 г. № 16-22-06/08625@).

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 18 октября 2024 г., оставленным без изменения постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15 апреля 2025 г., решение инспекции признано недействительным в части доначисления 95 358 709 рублей налога на прибыль организаций и привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа по налогу на прибыль организаций; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 21 августа 2025 г. оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, инспекция, ссылаясь на существенное нарушение норм права, просит отменить судебные акты в части признания обоснованным заявления общества и в указанной части в удовлетворении требования отказать.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Как установлено судами и следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества за период с 1 января 2018 г. по 31 декабря 2020 г., по результатам составлен акт от 5 августа 2022 г., дополнение к акту от 8 ноября 2022 г. и вынесено решение от 31 января 2023 г. № 2 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данным решением обществу доначислено 97 145 734 рубля налога на добавленную стоимость и 95 358 709 рублей налога на прибыль, общество привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 и пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса, в виде взыскания 22 074 265 рублей штрафа.

Основанием для начисления налогов и привлечения к ответственности послужил вывод налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды ввиду создания формального документооборота с целью неправомерного включения в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат по взаимоотношениям с обществами с ограниченной ответственностью «Альтернатива», «Пилот», «СервисСклад», «Силуэт», «СканТранс», «Специалист», «Стафорг», «Терминал», «Элгон», «Юпитер», «Ясень», а также необоснованного предъявления к вычету НДС на основании счетов-фактур, выставленных от имени указанных контрагентов.

В ходе мероприятий налогового контроля инспекция установила, что представленные обществом первичные документы содержат недостоверные

сведения, составлены формально и не подтверждают реального выполнения работ (оказания услуг) заявленными контрагентами.

По мнению налогового органа, в финансово-хозяйственную деятельность обществом вовлечены контрагенты, подконтрольные группе компаний «Мегатэкс», не обладающие самостоятельностью при ведении финансово-хозяйственной деятельности, являющиеся «техническими» компаниями, которые не имели возможности и фактически не исполняли договорные обязательства.

По результатам рассмотрения возражений налогоплательщика и дополнительно представленных документов инспекция при определении налоговых обязательств по налогу на прибыль приняла в составе расходов затраты в виде заработной платы и страховых взносов, приходящихся на работников контрагентов, а также расходы на приобретение контрагентами спецодежды. Указанные расходы в сумме 31 134 059 рублей учтены налоговым органом в расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, с учетом доли (в процентах) объемов реализации в адрес общества в общем объеме реализации.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Ленинградской области от 5 июня 2023 г. № 16-22-06/08625@ решение от 31 января 2023 г. № 2 отменено в части, на инспекцию возложена обязанность провести перерасчет суммы налоговых обязательств с учетом выводов, изложенных в мотивировочной части решения.

Вышестоящий налоговый орган указал, что в ходе проведенного анализа представленных обществом регистров и документов в совокупности с книгами покупок, продаж и банковских выписок, документов и сведений, имеющихся в распоряжении налогового органа, установлены дополнительные расходы и налоговые вычеты, которые подлежат учету при определении налоговых обязательств. Всего согласно результатам рассмотрения дополнительно представленных документов подлежат уменьшению доначисленные по итогам проверки НДС в общей сумме 1 343 835 рублей 82 копейки, налог на прибыль в сумме 3 359 635 рублей 79 копеек.

С учетом произведенного инспекцией перерасчета (письмо от 8 июня 2023 г. № 16-22/13424) по итогам проверки обществу начислено 95 801 898 рублей НДС и 91 996 073 рубля налога на прибыль. Также налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 и пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса, в виде штрафа в размере 21 442 084 рублей.

Считая решение инспекции незаконным (за исключением привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса), общество обратилось в арбитражный суд.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суды трех инстанций, руководствуясь положениями статей 21, 23, 52, 54, 54¹, 171, 172, 252, 313 Налогового кодекса, разъяснениями, изложенными в пункте 8 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса

Российской Федерации» и пунктах 3 - 5 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденных Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13 декабря 2023 г., пришли к выводу о наличии оснований для частичного удовлетворения заявленного обществом требования.

Рассматривая спор, суды установили, что приведенные в решении инспекции обстоятельства в совокупности указывают на умышленное создание налогоплательщиком схемы фиктивного документооборота с заявленными контрагентами. Налоговым органом в ходе проведения проверки собрано достаточно доказательств, свидетельствующих не только о наличии «налоговых разрывов», но и об имитации хозяйственных операций по выполнению работ (оказанию услуг) контрагентами.

Судебные инстанции отметили, что в рассматриваемом случае при документальном оформлении производства работ (услуг) с использованием работников, оформленных контрагентами либо официально нетрудоустроенных, происходит искусственное создание для общества условий для заявления налоговых вычетов с целью минимизации НДС. При этом налогоплательщик не доказал действительное исполнение контрагентами обязательств, не подтвердил выполнение спорных работ (оказание услуг) при участии либо содействии заявленных контрагентов.

В этой связи суды не усмотрели оснований для признания обоснованным требования общества по эпизоду, связанному с доначислением НДС.

Вместе с тем, признавая недействительным решение инспекции в части доначисления налога на прибыль и привлечения к ответственности по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса по данному налогу, суды исходили из того, что избранный налоговым органом для расчета налоговых обязательств метод предусматривал учет расходов, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) обществом для заказчиков, однако в примененной формуле расчета не в полном объеме учтены трудовые ресурсы, необходимые для выполнения всего объема работ (услуг) на объектах заказчиков. Кроме того, при расчете не приняты иные не оспоренные затраты, связанные с привлеченными трудовыми ресурсами (получение разрешительной документации для иностранных граждан, аренда, организация питания, обеспечение условий проживания, медицинское обслуживание и прочие). Наряду с этим общество заявляло о некорректности расчета с учетом пропорции по выручке.

При таком положении, оценив документы и расчеты общества, судебные инстанции признали составленный налогоплательщиком исходя их показателя трудозатратности расчет расходов, связанных с использованием (привлечением) персонала, участвующего в работах (услугах), сопоставимым с размером затрат, учтенных для целей налогообложения, приняв во внимание отсутствие со стороны инспекции контррасчета с мотивированной аргументацией.

Выражая несогласие с выводами судов, инспекция в кассационной жалобе приводит доводы о нарушении судами подпункта 7 пункта 1 статьи 31,

статей 54¹, 252 Налогового кодекса с учетом правовых позиций Верховного Суда Российской Федерации, в том числе отраженных в пункте 39 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021) и пункте 5 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденных Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10 ноября 2021 г. и 13 декабря 2023 г. соответственно.

В обоснование своей позиции налоговый орган указывает, что расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках подлежит применению, если допущенное нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета, что, как правило, имеет место, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения, организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним.

Между тем, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, то применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути, уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

Таким образом, по мнению налогового органа, налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием компаний, заведомо не ведущих реальной экономической деятельности («технических» компаний), вправе учесть фактически понесенные расходы при исчислении налога на прибыль в случае предоставления им сведений и документов, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота. Расчетный способ определения суммы налога в указанных случаях не применяется.

В то же время право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны, раскрывшим сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение, чем вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота.

С учетом изложенного налоговый орган полагает, что поскольку в рассматриваемом случае формальный документооборот организован самим налогоплательщиком, общество не вправе учитывать расходы, понесенные по

операциям в той части, в которой обязательство не исполнено надлежащим лицом, и при этом не раскрыты сведения и не представлены подтверждающие их документы о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных операций.

Опираясь на положения законодательства и сформулированные в судебной практике выводы, инспекция отмечает, что налоговая реконструкция обязательств по налогу на прибыль организаций недобросовестного налогоплательщика, организовавшего с участием подконтрольных лиц схему ухода от уплаты налогов, не может быть осуществлена исключительно на основе неподтвержденной информации налогоплательщика и мнения специалиста относительно предполагаемых затрат на привлечение нелегальных трудовых ресурсов при отсутствии в материалах дела доказательств выведения спорных операций налогоплательщика из «теневого» оборота. Напротив, при умышленном взаимодействии недобросовестного налогоплательщика с контрагентами для применения реконструкции обязательств по налогу на прибыль требуется соблюдение ряда ключевых условий, ни одно из которых применительно к настоящему спору не достигнуто.

Приведенные доводы заслуживают внимания, в связи с чем кассационную жалобу с делом следует передать для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Руководствуясь статьями 291⁹ - 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

определил:

передать кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Ленинградской области с делом для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации

М.К. Антонова