

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 307-ЭС25-11805

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

31 марта 2026 г.

Дело № А56-83561/2023

Резолютивная часть определения объявлена 25 марта 2026 г.

Полный текст определения изготовлен 31 марта 2026 г.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Антоновой М.К.,

судей Тютина Д.В., Хатыповой Р.А.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе 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.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Ленинградской области – Гончарова С.Г., Изотов А.В., Келих Е.И., Пушторская Е.В.;

от общества с ограниченной ответственностью «Вокфорс» - Григорьева С.А., Степанов А.Г.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 11 по Ленинградской области (далее – инспекция, налоговый орган) провела выездную налоговую проверку в отношении общества с ограниченной ответственностью «Вокфорс» (далее – общество «Вокфорс») по всем налогам (сборам, страховым взносам) за период с 1 января 2018 г. по 31 декабря 2020 г.

По результатам проверки инспекцией принято решение от 31 января 2023 г. № 2 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу «Вокфорс» начислены налог на прибыль организаций за 2018, 2019, 2020 гг. в размере 95 358 709 рублей, налог на добавленную стоимость (далее – НДС) за указанный период в размере 97 145 734 рублей, а также штраф, предусмотренный пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ), в размере 12 315 732 рублей за неуплату налога на прибыль организаций и в размере 9 758 433 рублей за неуплату НДС, штраф по пункту 1 статьи 126 НК РФ в размере 100 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Ленинградской области решением от 5 июня 2023 г. № 16-22-06/08625@ по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества «Вокфорс» на основании представленных им первичных документов, подтверждающих операции с контрагентами, скорректировало произведенные доначисления, составившие по налогу на прибыль организаций за 2018, 2019, 2020 гг. – 91 996 073 рубля, по НДС – 95 801 898 рублей. С учетом смягчающих вину обстоятельств и сроков привлечения к налоговой ответственности, штраф за неуплату налога на прибыль организаций составил 11 864 067 рублей, штраф за неуплату НДС – 9 577 917 рублей.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество «Вокфорс» оспорило в арбитражном суде решение инспекции от 31 января 2023 г. № 2 с учетом изменений, внесенных вышестоящим налоговым органом.

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., оспариваемое 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, налоговый орган, ссылаясь на существенное нарушение норм права, просит отменить судебные акты в части удовлетворения требований.

В отзыве на кассационную жалобу общество «Вокфорс» просит оставить судебные акты без изменения.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 18 февраля 2026 г. кассационная жалоба инспекции вместе с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а судебные акты – отмене в обжалуемой части по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, основанием для начисления налогов и привлечения к ответственности послужил вывод налогового органа о получении обществом «Вокфорс» 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 «Вокфорс» 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 налогоплательщиком 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.

Изменяя величину произведенных доначислений, 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.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суды трех инстанций, руководствуясь положениями статей 21, 23, 52, 54, 541, 171, 172, 252, 313 НК РФ и 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», 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.

Суды признали, что 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 НК РФ 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 «Вокфорс» заявляло о некорректности расчета с учетом пропорции по выручке.

При таком положении, оценив документы и расчеты общества «Вокфорс», судебные инстанции признали составленный налогоплательщиком исходя из 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.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит, что выводы арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций о незаконности оспариваемого решения налогового органа в части налога на прибыль организаций сделаны с существенным нарушением норм материального права и согласиться с ними нельзя по следующим основаниям.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций согласно статье 247 НК РФ является прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой для российских организаций признаются полученные ими доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами при этом понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из содержания приведенных положений следует, что возможность учета расходов при исчислении налога увязана главой 25 НК РФ с их экономической оправданностью - необходимостью произвести расходы в целях осуществления

деятельности, направленной на получение дохода, а также с наличием документального подтверждения затрат и с доказанностью самого факта расхода.

Несмотря на то, что критерии эффективности и целесообразности осуществления налогоплательщиком соответствующих затрат не используются напрямую при решении вопроса о допустимости их вычета, расходы не могут признаваться обоснованными только в силу того факта, что соответствующие затраты были понесены налогоплательщиком в рамках осуществляемых им видов деятельности, но в условиях неизвестности получателя израсходованных ресурсов.

Затраты в виде денежных средств, перечисленных «техническим» организациям и иным лицам, действующим вне рамок законного хозяйственного оборота, в том числе не уплачивающим налоги при совершении операций, не могут рассматриваться как расходы, необходимые для ведения деятельности.

Издержки на привлечение таких лиц по смыслу подпункта 2 пункта 2 статьи 54<sup>1</sup> и пункта 1 статьи 252 НК РФ не являются экономически оправданными затратами, учитываемыми при определении налоговой базы (прибыли) организации, даже если налогоплательщик счел их привлечение целесообразным и эффективным для получения дохода.

Иное нарушало бы интересы государства, связанные с противодействием налоговым злоупотреблениям, и создавало бы неправильные финансовые стимулы поведения участников оборота, поскольку налогоплательщики, ведущие деятельность с привлечением «теневого сектора» экономики, получали бы неоправданные преимущества в сравнении с иными налогоплательщиками, ведущими свою деятельность добросовестно.

Не имеет прочной законодательной основы и возможность легализации таких издержек путем применения расчетного способа определения налога, на чем по сути настаивало общество «Вокфорс», ссылаясь на необходимость определения размера своей налоговой обязанности с учетом данных о

трудоемкости и рыночной стоимости услуг, подтвержденных заключением специалиста от 20 марта 2023 г. № 9-03-3.

Обязанность представления документов, подтверждающих произведенные расходы, по смыслу пункта 1 статьи 252 НК РФ лежит на налогоплательщике с учетом того, что данные первичных документов, составляемых при совершении хозяйственной операции и представляемых в подтверждение права на учет произведенных расходов при определении налогооблагаемой прибыли, должны отвечать установленным законодательством требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми связаны правовые последствия.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» не содержит общих положений, которые допускали бы возможность признания расходов в упрощенном порядке (например, на уровне минимально необходимых для ведения деятельности издержек или в размере затрат, отвечающем обычному уровню издержек), если налогоплательщик не в состоянии подтвердить свои издержки документально.

Суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, могут определяться расчетным путем (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ) в целях применения налоговой реконструкции, если не ставится под сомнение как таковая возможность уменьшения налоговой базы на заявленные налогоплательщиком затраты (пункт 3 статьи 54<sup>1</sup> НК РФ).

Вместе с тем именно подлинность экономического содержания операции и реальность исполнения по сделке, а не данные формального документооборота лежат в основе определения действительной налоговой обязанности.

Исходя из этого, возможность применения налоговой реконструкции определяется не формальными, а материальными условиями – установлением по результатам налоговой проверки (в том числе при содействии самого налогоплательщика, раскрывшего недостающие сведения и документы) лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы

вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота, осуществить их полное налогообложение.

Данная позиция подтверждена в Обзоре практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (пункты 5 и 6), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13 декабря 2023 г.

Таким образом, налоговая реконструкция обязательств по налогу на прибыль организаций при умышленном взаимодействии недобросовестного налогоплательщика с контрагентами, привлеченными лишь для вида, но в действительности не исполнявшими спорное обязательство (операцию), допустима при установлении фактического исполнителя по сделке и реальных параметров исполнения.

Легализация затрат налогоплательщика в виде денежных средств, перечисленных «техническим» компаниям на основании недостоверных (фиктивных) первичных документов, путем применения расчетного способа определения налога не допускается.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что реальное исполнение договоров с заказчиками производилось собственными трудовыми ресурсами общества «Вокфорс», а также лицами, оформленными в группе компаний «Мегатэкс», и лицами, трудовые отношения с которыми официально не оформлены. Более того, ряд физических лиц, на которых спорными контрагентами были представлены справки по форме 2-НДФЛ, дали показания о том, что никогда не работали в данных организациях и не получали от них доходов.

Организации группы «Мегатэкс» представляли в миграционные органы уведомления о привлечении в качестве работодателей в 2018 – 2020 гг. на 3323 иностранных гражданина, однако из них сведения о доходах по форме 2-НДФЛ представлены только на 400 человек.

Расходы в виде заработной платы и исчисленных страховых взносов официально трудоустроенных работников учтены налоговым органом при

определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (трудоустроенных у проверяемого налогоплательщика – в полной сумме, а трудоустроенных у спорных контрагентов – с учетом доли объемов реализации в адрес общества «Вокфорс» в общем объеме реализации спорных контрагентов) и, соответственно, не учтены в части, приходящейся на лиц, трудовые отношения с которыми официально не оформлены.

Соглашаясь с доводами налогоплательщика об определении расходов исходя из количества работников, необходимых для выполнения объема заявленных работ (услуг), суды не учли, что в данном случае привлечение рабочей силы фактически происходило без уплаты НДФЛ и страховых взносов, то есть вне рамок законного хозяйственного оборота.

Иностранцы граждане, в отношении которых участниками группы «Мегатэкс» подавались заявления в миграционные органы о привлечении на работу, а также привлекаемые российские граждане не были официально трудоустроены обществом (подконтрольными лицами), сведения о выплаченной им заработной плате и ее размере в материалах дела отсутствуют.

Теневая занятость обычно предполагает отсутствие взаимных прав и обязанностей участников трудовых отношений в части соблюдения правил техники безопасности, требований охраны труда или распорядка. Доказательств обратного, в частности, данных пропускного режима или сведений об ознакомлении работников с установленными правилами охраны труда обществом «Вокфорс» в материалы дела не представлено.

Принимая во внимание изложенное, вывод судов о допустимости уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе неподтвержденной информации и мнения специалиста относительно расходов на привлечение нелегальной рабочей силы, не соответствует положениям подпункта 2 пункта 2 статьи 541 и пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Заключение специалиста, представленное лицом, участвующим в деле, является элементом позиции данного лица, подлежит оценке наряду с другими доказательствами по делу и не имеет для суда заранее установленной силы. При этом предполагаемая экономическая оправданность некоторых расходов,

доказанность которых в деле отсутствует, не может влиять на исчисление налога на прибыль организаций.

То обстоятельство, что произведенный инспекцией расчет налоговой обязанности общества «Вокфорс» по налогу на прибыль организаций несоразмерен официальным среднеотраслевым показателям рентабельности деятельности, вопреки выводам судов, не свидетельствует о незаконности произведенных доначислений, а является следствием действий самого налогоплательщика, который для своей деятельности привлекал ресурсы из теневого сектора экономики, но полагает возможным, чтобы налоговые последствия его деятельности определялись применительно к плательщикам, работающим в легальном секторе, что с очевидностью невозможно.

С учетом основополагающих принципов равноправия сторон и состязательности участников арбитражного процесса, установленных статьями 8 и 9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а также установленного законодательством о налогах и сборах распределения прав налогоплательщиков и обязанностей налоговых органов, по общему правилу на налоговом органе лежит бремя доказывания вменяемого дополнительного дохода, величины налоговой базы, а на налогоплательщике – бремя доказывания факта и размера расходов, вычетов, льгот.

В данном случае при расчете обязательств общества по налогу на прибыль организаций налоговый орган учел все допустимые расходы соответствующих контрагентов, относящиеся к деятельности общества «Вокфорс» в спорный период, документы по которым были представлены.

Поскольку сам налогоплательщик в ходе проверки не представил документы, подтверждающие реальные расходы, относящиеся к спорным взаимоотношениям, то инспекция на основании сведений, содержащихся в выписках по расчетным счетам, самостоятельно учла в расходах общества суммы заработной платы, выплаченные работникам, трудоустроенным у спорных контрагентов, суммы страховых взносов, а также суммы денежных средств, перечисленные поставщикам со счетов спорных контрагентов за спецодежду.

В ходе рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом проведен анализ дополнительно представленных обществом «Вокфорс» регистров и документов на общую сумму затрат 150 629 426 рублей, из них удалось идентифицировать, подтвердить реальность и относимость затрат к проверяемому периоду на сумму 89 739 980 рублей. С учетом доли объемов реализации в адрес общества «Вокфорс» в общем объеме реализации спорных контрагентов учтены в расходах общества реальные затраты соответствующих контрагентов в размере 16 813 179 рублей.

Выводы судов о нераскрытии вышестоящим налоговым органом конкретных хозяйственных операций, затраты по которым были подтверждены, являются несостоятельными. Никаких дополнительных документов, в том числе первичных, для подтверждения расходов из числа не принятых налоговым органом, налогоплательщик в суд не представил.

Исходя из этого, у судов отсутствовали предусмотренные статьями 65, 71 и 168 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основания для вывода о нарушении порядка определения недоимки по налогу на прибыль организаций при принятии оспариваемого решения инспекции.

На основании изложенного Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации полагает, что при рассмотрении настоящего спора судами трех инстанций были допущены существенные нарушения норм материального права, без устранения которых невозможны восстановление и защита публичных интересов, в связи с чем обжалуемые судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Поскольку фактические обстоятельства спора судами установлены, Судебная коллегия полагает возможным, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требований общества «Вокфорс» в оспариваемой части.

Руководствуясь статьями 291<sup>11</sup> - 291<sup>14</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

## определила:

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 о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Ленинградской области от 31 января 2023 г. № 2 в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 95 358 709 рублей и привлечения общества с ограниченной ответственностью «Вокфорс» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа по налогу на прибыль организаций отменить.

В удовлетворении заявления общества с ограниченной ответственностью «Вокфорс» в указанной части отказать.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

М.К.Антонова

Судья  
Судья

Д.В. Тютин  
Р.А. Хатыпова