

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

Ленина проспект, д. 32/27, Екатеринбург, 620075

<http://fasuo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

№ Ф09-5758/20

Екатеринбург

23 октября 2020 г.

Дело № А76-46624/2019

Резолютивная часть постановления объявлена 22 октября 2020 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 23 октября 2020 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:  
председательствующего Сухановой Н. Н.,  
судей Ященко Т. П., Жаворонкова Д. В.

рассмотрел в судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью фирма «Мэри» (далее - заявитель, общество, ООО фирма «Мэри») на решение Арбитражного суда Челябинской области от 27.01.2020 по делу № А76-46624/2019 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2020 по тому же делу.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании приняли участие представители:

общества – Карандашева Г.И. (доверенность от 23.01.2020, диплом),  
Кузьминых Л.А. (доверенность от 01.10.2020),

Инспекции Федеральной налоговой службы России по Центральному району города Челябинска (далее - налоговый орган, инспекции) – Киреева О.В. (доверенность от 31.12.2019), Крумм Ю.Г. (доверенность от 27.12.2019).

ООО фирма «Мэри» обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции от 28.06.2019 № 13/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в размере 43 215 518 руб., начисления пени в размере 16 242 423 руб. 10 коп., привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 3 337 863 руб. 40 коп. и доначисления налога на прибыль в размере 48 017 242 руб., начисления пени в размере 19 290 912 руб. 30 коп., привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере

7 002 795 руб. (с учетом уточнения требований, принятого судом в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ).

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено общество с ограниченной ответственностью «Национальная поставка» (далее - ООО «Национальная поставка»).

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 27.01.2020 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2020 решение суда оставлено без изменения.

В кассационной жалобе ООО фирма «Мэри» просит названные судебные акты отменить, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального и процессуального права. Доводы заявителя жалобы сводятся к выполнению им условий применения налоговых вычетов по НДС, а также затрат при исчислении налога на прибыль, установленных налоговым законодательством. Отмечает, что основной целью совершения рассматриваемых сделок с обществами с ограниченной ответственностью «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса» и «Национальная поставка» (далее - общества «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса» и «Национальная поставка», спорные контрагенты) являлось осуществление предпринимательской деятельности по доставке готовой продукции, тогда как налоговым органом не добыто достаточных доказательств того, что обязательства по сделкам исполнено не лицами, являющимися сторонами договоров. Налогоплательщик считает необоснованными и недоказанными выводы судов об использовании им схемы ухода от налогообложения и о создании обществом формального документооборота. По мнению заявителя, суды оставили без оценки обстоятельства, свидетельствующие о проявлении обществом должной осмотрительности. Указывает, что в нарушение норм материального права суды пришли к выводу об отсутствии у налогового органа обязанности проведения налоговой реконструкции в целях определения действительной налоговой обязанности по налогу на прибыль. При этом, учитывая экономическую обоснованность и документальную подтвержденность расходов на приобретение рассматриваемых услуг, общество настаивает на том, что затраты подлежали учету в составе расходов в целях налога на прибыль.

Инспекция представила отзыв на кассационную жалобу, в котором просит обжалуемые судебные акты оставить без изменения, в удовлетворении жалобы отказать, отмечая, что обстоятельства дела установлены судами полно и всесторонне, спор разрешен при полном исследовании имеющихся в материалах дела доказательств и с правильным применением норм материального и процессуального права.

При рассмотрении дела судами установлено, что по результатам выездной налоговой проверки общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за

период с 01.01.2014 по 31.12.2016, инспекцией составлен акт от 08.10.2018 № 24 и вынесено решение от 28.06.2019 № 13/16, которым налогоплательщик привлечен к ответственности по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс) за неуплату НДС за 1-4 кварталы 2016 года в результате неправильного исчисления налога в виде штрафа в размере 3 337 863,40 руб., за неуплату налога на прибыль организаций за 2015, 2016 годы в результате занижения налоговой базы в виде штрафа в размере 7 002 795 руб., налогоплательщику доначислен НДС за 1-4 кварталы 2014 года, 1-4 кварталы 2015 года, 1-4 кварталы 2016 года в общей сумме 43 215 518 руб., налог на прибыль организаций за 2014-2016 годы в общей сумме 48 017 242 руб., пени по НДС в сумме 16 242 423,10 руб., пени по налогу на прибыль организаций в сумме 19 290 912,30 руб., пени по налогу на доходы физических лиц в сумме 24 859,70 руб.

Основанием для доначисления заявителю НДС и налога на прибыль организаций, начисления соответствующих сумм пеней, и применения налоговых санкций за неуплату НДС и налога на прибыль организаций, явились выводы налогового органа о необоснованном применении заявителем вычетов НДС и учете в целях исчисления налога на прибыль организаций расходов по сделкам с обществами «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса» и «Национальная поставка».

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области № 16-07/005714 от 15.10.2019 решение инспекции утверждено.

Не согласившись с решением от 28.06.2019 № 13/16 в части эпизодов по НДС и налогу на прибыль, налогоплательщик обратился в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении требований заявителя, суды пришли к выводу о законности и обоснованности оспариваемого решения налогового органа.

Изучив доводы подателя кассационной жалобы, проверив законность обжалуемых судебных актов, суд кассационной инстанции приходит к следующему.

В соответствии с частью 1 статьи 198 и статьей 201 АПК РФ ненормативный правовой акт может быть признан недействительным при наличии одновременно двух условий: если он не соответствует закону или иному правовому акту и нарушает права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, наличия у органа надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, возлагается на орган, который принял акт (часть 5 статьи 200 АПК РФ).

При этом нарушение прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности должен в силу статьи 65 АПК РФ доказать заявитель.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций в силу статьи 247 Кодекса признается полученная налогоплательщиком прибыль, то

есть полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Расходами согласно статье 252 НК РФ признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В силу статьи 171 Кодекса 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 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, 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 налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление № 53) под налоговой выгодой понимается, в частности, уменьшение налоговой базы, получение налогового вычета, возмещение налога из бюджета.

В силу действия принципа презумпции добросовестности налогоплательщиков предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежаще оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В соответствии с пунктом 9 постановления № 53 установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или экономической деятельности.

Как видно из материалов дела, в проверяемом периоде общество заключило договоры на оказание услуг по доставке готовой продукции от 01.01.2014 (с обществом «Логистика и коммерция»), 01.09.2014 (с обществом «Флагман Бизнеса»), 01.04.2016 (с обществом «Национальная поставка»).

Вместе с тем инспекцией в соответствии со статьей 65 АПК РФ, статьей 101 НК РФ представлены доказательства, свидетельствующие не только о недостоверности представленных документов, но и о фактическом неоказании услуг обществами «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса», «Национальная поставка».

В ходе проверочных мероприятий инспекцией установлено отсутствие у указанных контрагентов основных средств, недвижимого имущества, производственных активов, складских и офисных помещений, земельных участков, транспортных средств, необходимых для осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности, в том числе для оказания услуг по заключенным договорам. При этом, ООО фирма «Мэри» в спорные периоды (2014-2016 годы) располагало собственными транспортными средствами для перевозки товара, отдел логистики налогоплательщика также не ликвидирован и осуществлял функции по контролю и доставке продукции до торговых объектов, маршрутизации и оптимизации логистических процессов, выводу транспорта на линию, операционному отслеживанию транспорта на линии, контролю за водителями, распределению продукции по маршрутам доставки.

При рассмотрении спора суды согласились с выводами налогового органа о взаимозависимости налогоплательщика и спорных контрагентов, наличии родственной связи между должностными лицами организаций; все логистические функции осуществлялись непосредственно сотрудниками заявителя, при этом какое-либо участие спорных контрагентов в осуществлении логистики доставки товара производства ООО фирма «Мэри» в данном случае не прослеживается; весь документооборот по бухгалтерскому учету, сдаче бухгалтерской и налоговой отчетности, операции, осуществляемые по расчетным счетам спорных контрагентов и далее по цепочке, подконтрольны одной группе лиц, действия которых согласованы,

Налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль организаций обществ «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса» и «Национальная поставка» представлены с минимальными суммами к уплате в бюджет при многомиллионных оборотах данных обществ.

При рассмотрении настоящего спора суды нижестоящих инстанций пришли к верному выводу о том, что имело место фактическое оказание доставки готовой продукции собственными силами, а также силами третьих лиц, не являющихся плательщиками НДС.

Соответствующие доводы кассационной жалобы налогоплательщика в отношении НДС подлежат отклонению, поскольку направлены на

опровержение отдельных доказательств инспекции, тогда как судами дана оценка всем доказательствам в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения статьи 71 АПК РФ.

С учетом установленного, доводы о проявлении обществом должной осмотрительности не рассматриваются судом округа.

При таких установленных по делу обстоятельствах суд кассационной инстанции находит выводы судов о незаконном применении обществом спорных налоговых вычетов по НДС в полной мере соответствующими положениям статьи 54.1, 171, 172 НК РФ.

Оснований для удовлетворения кассационной жалобы и отмены судебных актов в указанной части суд округа не усматривает.

Однако выводы судов нижестоящих инстанций о правомерности доначисления налога на прибыль в оспариваемой сумме окружной суд находит ошибочными в силу следующего.

Согласно статье 54.1 НК РФ, устанавливающей пределы осуществления прав налогоплательщика по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, 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.

Частью 2 данной статьи установлено, что налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога 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.

Как следует из акта проверки и оспариваемого решения налогового органа, единственным основанием для отказа в получении налоговой выгоды применительно к налогу на прибыль послужили те же обстоятельства, что и по НДС, а именно осуществление доставки готовой продукции собственными силами, а также силами третьих лиц, не являющихся плательщиками НДС.

Ссылки налогового органа на нарушение налогоплательщиком правил ведения бухгалтерского учета в проверяемом периоде как основание для отказа в принятии спорных затрат при исчислении налога на прибыль, по мнению суда кассационной инстанции, необоснованно приняты судами во внимание с учетом того, что реальность оказания услуг по доставке готовой продукции конечному потребителю инспекцией не отрицается.

В качестве правового обоснования непринятия расходов на оказанные услуги для целей исчисления налога на прибыль инспекция сослалась на положения части 2 статьи 54.1 НК РФ: обязательства по спорным сделкам (доставка готовой продукции) исполнены не заявленными спорными

контрагентами при том, что обязательства по исполнению сделок не переданы по договору или в силу закона иному лицу.

Судами обеих инстанций этот вывод инспекции поддержан с указанием на то, что факт исполнения спорной сделки не тем лицом, от имени которого соответствующая сделка была оформлена, а иными лицами, следует расценивать как отсутствие реальной хозяйственной операции именно с названными в договорах контрагентами, что является достаточным основанием не только для отказа в праве на вычет по НДС, но и на учет соответствующих расходов по налогу на прибыль.

Между тем подобное толкование положений части 2 статьи 54.1 НК РФ носит сугубо формальный характер, при котором не учтено то, что данная норма не устанавливает те последствия невыполнения указанных в ней требований, которые вменены налогоплательщику в рамках настоящего дела.

Запрет на проведение так называемой «налоговой реконструкции» налогового обязательства по налогу на прибыль путем установления расходной части расчетным путем на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в рассматриваемой норме отсутствует.

Более того, применение положений части 2 статьи 54.1 НК РФ налоговым органом и судами необоснованно произведено в отрыве от основополагающих положений действующего налогового законодательства, а именно положений статьи 57 Конституции Российской Федерации, статьи 3 НК РФ, устанавливающих правило о том, что налог в обязательном порядке должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

Подход же, предложенный инспекцией (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда реальность оказания услуг по доставке готовой продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнута, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, поскольку обязательным условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является лишь действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика (статьи 247, 252, 313 НК РФ).

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 постановления № 53 изложил соответствующую статье 3 НК РФ правовую позицию, согласно которой определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Конституционный Суд Российской Федерации также придерживается подхода, согласно которому положения налогового законодательства не допускают доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом; налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика (определение от 04.07.2017 № 1440).

Таким образом, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Соответствующие доводы налогового органа об умышленном характере совершенного налогового правонарушения не могут быть приняты во внимание с учетом того, что сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно больше размере. Форма вины имеет значение лишь при определении размера штрафной санкции по статье 122 НК РФ. В противном случае доначисление налога в большем, чем должно, размере, становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая действующим налоговым законодательством не предусмотрена.

Поскольку инспекция не опровергла представленных обществом доказательств, свидетельствующих о реальности совершенных хозяйственных операций по возмездному оказанию услуг по доставке готовой продукции и не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались, вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретными контрагентами не влечет безусловного отказа в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль со ссылкой на положения пункта 1 статьи 252 НК РФ.

С учетом изложенного, общество имеет право на уменьшение базы, облагаемой налогом на прибыль, на сумму затрат по сделкам, в связи с чем решение налогового органа в данной части не соответствует требованиям действующего законодательства, оспариваемое решение налогового органа подлежит отмене в части доначисления налога на прибыль в размере 48 017 242 руб., начисления пени в размере 19 290 912 руб. 30 коп., привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 7 002 795 руб.

В пункте 2 части 1 статьи 287 АПК РФ предусмотрено, что по результатам рассмотрения кассационной жалобы арбитражный суд кассационной инстанции вправе отменить решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции полностью и, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт, если фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены арбитражным судом первой и апелляционной инстанций на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, но этими судами неправильно применена норма права.

Поскольку судами нижестоящих инстанций фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены в полном объеме, но допущено неправильное применение норм материального права, суд кассационной инстанции в соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 287 АПК РФ считает возможным, не направляя дело на новое рассмотрение, отменить принятые по делу судебные акты в указанной выше части и принять новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований в соответствующей части.



Руководствуясь статьями 286-289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

П О С Т А Н О В И Л:

решение Арбитражного суда Челябинской области от 27.01.2020 по делу № А76-46624/2019 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2020 по тому же делу отменить в части отказа в удовлетворении требований ООО фирма «Мэри» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска № 13/16 от 28.06.2019 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль в размере 48 017 242 руб., начисления пени в размере 19 290 912 руб. 30 коп., привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 7 002 795 руб.

В указанной части требования удовлетворить.

Признать недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска № 13/16 от 28.06.2019 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль в размере 48 017 242 руб., начисления пени в размере 19 290 912 руб. 30 коп., привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 7 002 795 руб.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Взыскать с Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска в пользу ООО фирма «Мэри» в возмещение государственной пошлины по кассационной жалобе 1500 руб.

Возвратить ООО фирма «Мэри» из федерального бюджета 1500 руб. излишне уплаченных в качестве госпошлины по кассационной жалобе платежным поручением от 13.07.2020 № 5672.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегию 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

Н.Н. Суханова

Судьи

Т.П. Ященко

Д.В. Жаворонков