

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

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

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

№ Ф09-1376/18

Екатеринбург

24 апреля 2018 г.

Дело № А50-21687/2017

Резолютивная часть постановления объявлена 17 апреля 2018 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 24 апреля 2018 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:

председательствующего Яценок Т. П.,

судей Гавриленко О. Л., Поротниковой Е. А.

при ведении протокола помощником судьи Фефеловым Д.А., рассмотрел в судебном заседании с использованием систем видеоконференц-связи при содействии Арбитражного суда Пермского края кассационную жалобу публичного акционерного общества «Лысьвенский завод эмалированной посуды» (ИНН: 5918005160, ОГРН: 1025901923299; далее - ПАО «ЛЗЭП», общество «ЛЗЭП», заявитель) на решение Арбитражного суда Пермского края от 28.09.2017 по делу № А50-21687/2017 и постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2017 по тому же делу по заявлению ПАО «ЛЗЭП» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю (ИНН: 5902292449, ОГРН: 1045900322027; далее - МИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю, инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения в части

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом путем направления в их адрес копий определения о принятии кассационной жалобы к производству заказным письмом с уведомлением, а также размещения данной информации на официальном сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании Арбитражного суда Пермского края приняли участие представители ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю - Демченкова Ю.Б. (доверенность от 125.12.2017); Ивонина И.А. (доверенность от 09.01.2017).

Полномочия представителей проверены Арбитражным судом Пермского края.

В судебном заседании Арбитражного суда Уральского округа приняли участие представители общества «ЛЗЭП» - Мусихина Л.Н. (доверенность от 09.04.2018, № 13/04-87); Козин И.А. (доверенность от 09.04.2018 №13/04-88); Карташова Л.А. (доверенность от 01.01.2018, № 13/04-25).

Полномочия представителей проверены Арбитражным судом Уральского округа.

ПАО «ЛЗЭП» обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением к инспекции о признании частично недействительным решения от 14.02.2017 №10-10/3/0409 (далее - решение инспекции) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (с учетом уточнения требований в порядке ст. 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

На основании ст. 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены закрытое акционерное общество «Акционерная компания «Химпэк».

Решением суда от 28.09.2017 (судья Герасименко Т.С.) заявленные требования удовлетворены частично, решение инспекции признано недействительным в части доначисления транспортного налога по автомобилю ГАЗ-3302, начисления соответствующих сумм пени и штрафа. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2017 (судьи Борзенкова И.В., Васева Е.Е., Голубцов В.Г.) решение суда оставлено без изменения.

В кассационной жалобе общество «ЛЗЭП» просит указанные судебные акты изменить, признать недействительным решение инспекции в части доначисления налога на прибыль в сумме 2 594 793 руб., налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 14 575 988 руб., ссылаясь на неправильное применение судами норм ст. 169-172, 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), 68, 71 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации.

Налогоплательщик полагает, что инспекцией в оспариваемом решении не доказана необоснованность налоговой выгоды по сделкам с обществами с ограниченной ответственностью «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД» (далее - общество «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД», контрагенты). Указывает, что методика исчисления налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль путем установления разницы между стоимостью товара, приобретенного у обществ «ТехХим», «ХимТрейд», «Омега ЛТД», и стоимостью товара у фактических поставщиков (производителей) (обществ «Стальникельгрупп», «Маквел», «Трейдгрупп», «Аппатит», «ПермагροхимияЙ», «Химпэк», «Зелес»), общество «ЛЗЭП» считает

необоснованной, так как при расчете налога на прибыль и НДС должны учитываться рыночные цены товара.

Заявитель жалобы считает, что судами нарушены положения ст. 65, 200 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации, поскольку ими бремя доказывания переложено на налогоплательщика; также не исследованы и не опровергнуты приведенные им доводы в обоснование своей правовой позиции по делу.

Налогоплательщик в кассационной жалобе приводит довод о проявлении им должной степени осторожности и осмотрительности при выборе контрагентов, в том числе использования общедоступных источников информации сопоставление цен и условий поставки.

ПАО «ЛЗЭП» полагает, что при расчете налоговой базы (исключение наценки) не были учтены транспортные расходы от поставщиков до склада общества, которые осуществлялись ООО «ТехХим», считая, что оплата транспортных услуг по перевозке химической продукции от спорных контрагентов им не производилась.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит обжалуемые судебные акты оставить без изменения, кассационную жалобу налогоплательщика - без удовлетворения.

Проверив законность обжалуемых судебных актов, суд кассационной инстанции не находит оснований для их изменения или отмены.

Как следует из материалов дела, по результатам выездной налоговой проверки деятельности общества «ЛЗЭП» за период с 2012-2014 гг. налоговым органом составлен акт от 25.11.2016 № 10-10/9/2677 и вынесено оспариваемое решение.

Основанием для вынесения указанного решения послужили выводы инспекции о неправомерном включении налогоплательщиком затрат в состав расходов по налогу на прибыль за 2012, 2013, 2014 годы, необоснованном применении вычетов по НДС за I - IV кварталы 2012 года, за I - IV кварталы 2013 года, I - IV кварталы 2014 года по документам обществ «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД», содержащим недостоверные сведения о субъектах, совершивших хозяйственные операции по поставке в адрес налогоплательщика товаров, при наличии признаков получения необоснованной налоговой выгоды.

Решением управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 14.02.2017 № 10-10/3/0409 обжалуемое решение налогового органа утверждено.

Полагая, что оспариваемое решение инспекции в части нарушает его права и законные интересы, общество «ЛЗЭП» обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды правомерно исходили из следующего.

Основанием для доначисления спорных сумм налогов по отношениям с обществами «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД» послужили выводы налогового органа об отсутствии реальной поставки продукции (химических веществ) от названных контрагентов.

Вместе с тем общество ссылается на выполнение условий, установленных ст. 169, 171, 172 Кодекса, реальности хозяйственных взаимоотношений, проявление должной степени осмотрительной и осторожности.

В соответствии со ст. 252 Кодекса налогоплательщик при исчислении налога на прибыль организаций вправе уменьшить полученные доходы на сумму документально подтвержденных и экономически обоснованных расходов.

В силу п. 1 ст. 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

Пунктом 2 ст. 171 Кодекса предусмотрено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

Согласно п. 1, 2 ст. 169 Кодекса счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм налога к вычету. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 данной статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

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 п. 5 постановления № 53 о необоснованной налоговой выгоде могут свидетельствовать отсутствие необходимых условий

для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В соответствии с п. 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.

Налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, то есть налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Предпринимательские отношения хозяйствующих субъектов в гражданском обороте оформляются сделками между ними. Оценка добросовестности налогоплательщика в спорах о получении налоговых выгод предполагает оценку сделок с его участием, по которым им задекларированы и заявлены налоговые расходы и выгоды, особенно в тех случаях, когда они не имеют деловой цели либо налоговая цель превалирует в них над экономической.

В налоговых правоотношениях недопустима фикция, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, и искусственной юридической конструкции создавать ситуацию формального наличия права на получение налоговых выгод путем представления документов, оформляющих номинальное движение и реализацию товара (работ, услуг) (в том числе прикрытием получения товара (работ, услуг) неустановленного происхождения от номинального контрагента).

Согласно оспариваемого решения, основанием для доначисления налогоплательщику НДС, налога на прибыль послужил вывод инспекции о том, что заявитель по взаимоотношениям с контрагентами - обществом «ЛЗЭП» и обществами «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД» получил необоснованную налоговую выгоду. Также предъявленный по счетам-фактурам данных контрагентов НДС отнесен ПАО «ЛЗЭП» на налоговые вычеты за 1-й - 4-й кварталы 2012 года, за 1-й - 4-й кварталы 2013 года, 1-й - 4-й кварталы 2014 года; затраты по сделкам с контрагентами учтены в составе расходов по налогу на прибыль за 2012, 2013, 2014 годы.

Как следует из материалов дела, согласно представленным налогоплательщиком документам следует, что в спорный период между обществом «ЛЗЭП» и обществами «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД» заключены договоры поставки продукции (химических веществ).

Судами приняты во внимание установленные инспекцией в ходе проверочных мероприятий обстоятельства того, что общества «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД» обладают признаками «фирм-однодневок»; отсутствуют необходимые условия для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (персонал, основные средства, производственные активы, транспортные средства), расходы, необходимые для осуществления нормальной хозяйственной деятельности; отчетность предоставляется с «нулевыми» и минимальными показателями.

Номинальность спорных контрагентов подтверждается также полученными в ходе проверки свидетельскими показаниями.

Судами учтено, что согласно проведенному анализу движения денежных средств по счетам контрагентов налоговым органом выявлено, что движение денежных средств по расчетным счетам контрагентов носило транзитный характер. Из выписки банка следует, что единственным покупателем химических веществ у ООО «ТехХим» и источником поступления 100 процентов денежных средств является ПАО «ЛЗЭП»; денежные средства, зачисленные на расчетный счет ООО «ТехХим», перечисляются продавцу буры пятиводной ООО «Зелест» и другому спорному контрагенту налогоплательщика - ООО «ХимТрейд» с дальнейшим переводом ЗАО «Химпэкс» (поставщик химической продукции), или в течение короткого промежутка времени направляются широкому кругу организаций, в том числе обладающих признаками «номинальных» структур, в качестве платежей, не связанных с приобретением химической продукции (за оборудование, строительные материалы, трикотажную продукцию, кабельную продукцию, приобретение валюты и векселей).

Судами установлено, что спорные контрагенты исчисляли НДС, налог на прибыль к уплате в бюджет в минимальных размерах, суммы доходов максимально приближены к суммам расходов, источник возмещения НДС в бюджете не сформирован.

Данные обстоятельства обоснованно расценены налоговым органом как свидетельствующие об уменьшении налогоплательщиком налоговых обязательств по НДС, налогу на прибыль за счет оформления приобретения спорного товара у номинальных посредников, которые исчисляли и уплачивали налоги в минимальных размерах, несопоставимых с размером уменьшения налоговых обязательств обществом «ЛЗЭП».

Судами установлено и материалами подтверждено отсутствие реальных хозяйственных операций между обществом «ЛЗЭП» и обществами «ХимТрейд», «ТехХим», «Омега ЛТД»; фактическими поставщиками приобретенной у спорных контрагентов продукции являлись открытое акционерное общество «Аппатит», закрытое акционерное общество «Химпэкс», общество с ограниченной ответственностью «Пермагропромхимия», общество с ограниченной ответственностью «Трейд Групп», общество с ограниченной ответственностью «Маквел», общество с ограниченной ответственностью «Стальникельгрупп», общество с ограниченной ответственностью «Зелест».

Обществом в опровержение позиции инспекции о неосуществлении спорных хозяйственных операций силами контрагентов не представлены какие-либо доказательства, свидетельствующие о наличии фактических взаимоотношений участников рассматриваемых сделок в процессе исполнения соответствующих договоров.

Судами установлено также, что процесс закупа и транспортировки спорной продукции контролировался работниками налогоплательщика; при этом реальные продавцы товара, указанного в документах общества «Омега ЛТД», (за исключением 2-х тонн гидрата закиси никеля, поставленного обществом с ограниченной ответственностью «Компания Сезар») не выявлены.

Оценив доказательства, представленные налогоплательщиком в подтверждение налоговых вычетов и расходов по сделкам с обществами Химтрейд», «Теххим» и «Омега ЛТД» в их совокупности и взаимосвязи, суды установили их несоответствие требованиям законодательства о налогах и сборах, содержащими недостоверные, противоречивые сведения о субъектах, совершивших хозяйственные операции; участие заявленных контрагентов в спорных хозяйственных операциях носило искусственный характер и сводилось лишь к оформлению комплекта документов; фактически спорный товар приобретался налогоплательщиком напрямую у реальных поставщиков, сделав правомерный вывод о том, что спорные контрагенты включены в цепочку поставщиков с исключительной целью получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

При таких обстоятельствах суды пришли к правильному выводу об отсутствии оснований для признания недействительным решения налогового органа в оспариваемой части.

Судами верно отмечено, что довод налогоплательщика о наличии в рассматриваемом случае деловой цели в привлечении указанных

контрагентов, материалами дела не подтвержден, учитывая возможность приобретения продукции напрямую у производителей (поставщиков).

С учетом изложенного доказательства, представленные в материалы дела, выводы судов в этой части были предметом исследования и оценки судов и им дана надлежащая правовая оценка, которая судом кассационной инстанции не переоценивается.

Судами установлено и материалами дела подтверждено, что ни спорными контрагентами, ни реальными поставщиками не были понесены транспортные расходы, в связи с чем, названные расходы не были включены в стоимость поставляемой химической продукции ПАО «ЛЗЭП» (после февраля 2013); согласно выпискам об операциях по расчетным счетам оплата транспортных услуг ни реальными производителями (поставщиками), ни спорными контрагентами не производилась; у спорных контрагентов оплата транспортных услуг в период 2012-2014 гг. отсутствует в целом.

Судами приняты во внимание установленные налоговым органом в ходе мероприятий налогового контроля обстоятельства поставки товара от общества с ограниченной ответственностью «Маквел», общества с ограниченной ответственностью «Пермагрохимия», закрытого акционерного общества «Балаковские минеральные удобрения», закрытого акционерного общества «Химпэк» самовывозом - автотранспортом покупателя; также водители, осуществляющие перевозку товара, автотранспортные средства, на которых осуществлялась транспортировка товара как между реальными поставщиками и спорными контрагентами, так и между спорными поставщиками и ПАО «ЛЗЭП»; данный анализ является приложением к письменным пояснениям инспекции от 18.09.2017, 22.09.2017; из таблиц следует, что перевозчиком выступала ИП Разепина О.В., транспортные средства принадлежали ей, водители являются ее работниками; при анализе расчетных счетов реальных поставщиков и спорных контрагентов, оплата услуг ИП Разепиной О.В. не установлена, ее услуги оплачивались только обществом «ЛЗЭП».

С учетом установленного все обстоятельства относительно того, что контрагенты налогоплательщика при приобретении продукции у реальных поставщиков несли расходы по их доставке, которые необходимо учесть при расчете налога на прибыль и НДС налогоплательщика, доводы заявителя в этой части рассмотрены и обоснованно отклонены апелляционным судом, поскольку расходы по доставке химической продукции либо включены поставщиками в стоимость товара, либо транспортировка осуществлялась непосредственно силами налогоплательщика и данные затраты уже приняты в расчет при налогообложении прибыли и НДС.

Судом апелляционной инстанции дана оценка доводу налогоплательщика о том, что методика исчисления налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль путем определения разницы между стоимостью товара,



приобретенного у ООО «ТехХим». ООО «ХимТрейд», ООО «Омега ЛТД», и стоимостью товара у фактических поставщиков (производителей) (ООО «Стальникельгрупп», ООО «Маквел», ООО «Трейдгрупп», ОАО «Аппатит», ООО «Пермагрохимия», ЗАО «Химпэк», ООО «Зелест»), в соответствии с которой, суд с учетом проведенного налоговым органом анализа объема закупленной продукции, цены и конкретных дат поставок, уровня наценки на товар, сделал обоснованный вывод о правильности определения инспекцией налоговой выгоды от суммы в виде разницы между стоимостью товара, поставленного контрагентами и стоимостью химической продукции фактических поставщиков.

Судами принято во внимание, что в отношении товаров, происхождение которых не установлено, налоговым органом не приняты вычеты по НДС в полном объеме. По операциям приобретения химической продукции, реальные поставщики (производители) которой определены в ходе проверки, инспекцией отказано в вычетах по НДС и расходах по прибыли в части наценки (увеличения стоимости), приходящейся на посредников-перепродавцов.

Указанный подход к определению налоговых обязательств налогоплательщика при наличии обстоятельств, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды, соответствует правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Президиума от 03.07.2012 № 2341/12, п. 7 постановления № 53.

Апелляционным судом также обоснованно не принят довод ПАО «ЛЗЭП» о неверном определении размера наценки на буру техническую в связи с тем, что в документах реальных поставщиков (обществ «Зелест», «Химпэк»), подтверждающих поставку в адрес общества «ТехХим», вес химической продукции меньше, чем в документах общества «ТехХим» выставленных налогоплательщику, поскольку налоговым органом при перерасчете налоговых обязательств налогоплательщика принята реальная стоимость химической продукции, установленная по документам действительных поставщиков; при этом расходы на приобретение товаров в части, формируемой обществом «ТехХим», фактически направленные на увеличение затрат общества «ЛЗЭП», исключены.

Все доводы заявителя кассационной жалобы основаны на ином толковании норм права и не могут являться основанием для отмены обжалуемых судебных актов в кассационном порядке, поскольку не свидетельствуют о существенном нарушении судами норм материального или процессуального права. Иное толкование налогоплательщиком положений законодательства не свидетельствует о неправильном применении судами норм права, а фактически сводятся к изложению обстоятельств дела, которые были предметом исследования и оценки судов, по существу направлены

на переоценку имеющихся в материалах дела доказательств и сделанных на их основании выводов, что не входит в полномочия суда кассационной инстанции в силу ст. 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в связи с чем подлежат отклонению, в том числе по основаниям, изложенным в мотивировочной части данного постановления.

Нормы материального права применены судами правильно. Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу ч. 4 ст. 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации безусловным основанием для отмены решения, постановления арбитражного суда, не выявлено.

С учетом изложенного обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, кассационная жалоба - без удовлетворения.

Руководствуясь ст. 286, 287, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

#### П О С Т А Н О В И Л:

решение Арбитражного суда Пермского края от 28.09.2017 по делу № А50-21687/2017 и постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2017 по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу публичного акционерного общества «Лысьвенский завод эмалированной посуды» - без удовлетворения.

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

Председательствующий

Т.П. Ященок

Судьи

О.Л. Гавриленко

Е.А. Поротникова