

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

ул. Якубовича, д.4, Санкт-Петербург, 190000

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

27 июня 2018 года

Дело № А42-4119/2016

Арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Луцаева С.В., судей Журавлевой О.Р., Корабухиной Л.И.,

при участии от общества с ограниченной ответственностью «Полар» Алькаевой Н.В. (доверенность от 30.12.2016), от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Мурманской области Кузнецовой М.С. (доверенность от 09.01.2018) и Романцовой Ю.С. (доверенность от 22.12.2017), рассмотрев 25.06.2018 в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Мурманской области на решение Арбитражного суда Мурманской области от 14.12.2017 (судья Евтушенко О.А.) и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.04.2018 (судьи Третьякова Н.О., Дмитриева И.А., Згурская М.Л.) по делу № А42-4119/2016,

у с т а н о в и л:

Общество с ограниченной ответственностью «Полар», место нахождения: 184250, Мурманская обл., г. Кировск, Апатитовое шоссе, д. 19, ОГРН 1025100561947, ИНН 5103062270 (далее - Общество), обратилось в Арбитражный суд Мурманской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Мурманской области, место нахождения: 184209, Мурманская обл., г. Апатиты, ул. Строителей, д. 83, ОГРН 1125101000012, ИНН 5118000011 (далее - Инспекция), от 29.12.2015 № 11.

В ходе рассмотрения дела Общество отказалось от обжалования решения Инспекции от 29.12.2015 № 11 в части доначисления и предложения уплатить 716 950 руб. налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) с соответствующими пенями и штрафом по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ. Производство по делу в указанной части прекращено.

Решением суда от 14.12.2017, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда от 03.04.2018, решение Инспекции признано недействительным в части доначисления и предложения уплатить 249 494 руб. единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - УСН), 5 900 968 руб. налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль), 10 486 297 руб. налога на добавленную стоимость (далее – НДС), 17 826 руб. налога на имущество организаций (далее – налог на имущество), с соответствующими пенями и штрафом по пункту 3 статьи 122 НК РФ и пункту 1 статьи 119 НК РФ.

В кассационной жалобе Инспекция просит отменить обжалуемые

решение и постановление, принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных требований.

В отзыве на кассационную жалобу Общество, считая обжалуемые судебные акты законными и обоснованными, просит оставить их без изменения.

В судебном заседании представитель Инспекции поддержал доводы кассационной жалобы, представитель Общества просил кассационную жалобу отклонить, судебные акты оставить без изменения.

Законность обжалуемых судебных актов проверена в кассационном порядке.

Как следует из материалов дела и установлено судами, Инспекция провела выездную налоговую проверку Общества по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов (за исключением НДС) за период с 01.01.2012 по 31.12.2012 и НДС за период с 01.01.2012 по 28.02.2015, по результатам которой составила акт от 16.09.2015 № 7.

Рассмотрев материалы проверки и представленные Обществом возражения, Инспекция 29.12.2015 вынесла решение № 11 о привлечении Общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением Общество привлечено к налоговой ответственности:

по пункту 3 статьи 122 НК РФ за неуплату налога на прибыль в виде 2360387,20 руб. штрафа, неуплату НДС в виде 4 194 518,80 руб. штрафа, неуплату налога на имущество организаций в виде 13 232 руб. штрафа, неуплату единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, в виде 470 481,60 руб. штрафа;

по пункту 1 статьи 119 НК РФ за непредставление деклараций по налогу на прибыль, в виде 1 770 290,40 руб. штрафа, непредставление деклараций по НДС - в виде 3 145 889,10 руб. штрафа, непредставление деклараций по налогу на имущество - в виде 9 924 руб. штрафа, непредставление деклараций по УСН - в виде 176 430,60 руб. штрафа;

по статье 123 НК РФ за неперечисление налоговым агентом в установленный срок удержанного НДС в виде 309 170,70 руб. штрафа;

по статье 126 НК РФ за непредставление в налоговый орган документов - в виде 1200 руб. штрафа.

Также указанным решением Обществу доначислено 1 176 204 руб. единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, 5 900 968 руб. налога на прибыль, 10 486 297 руб. НДС, 33 080 руб. налога на имущество, 4 266 273,39 руб. пеней и 330 751 руб. 69 коп. пеней за неперечисление НДС (налоговый агент).

Основанием для принятия оспариваемого решения послужил вывод Инспекции о формальном характере договоров между Обществом и индивидуальными предпринимателями Гончаровым А.В., Моисеевым А.А., заключенных с целью создания видимости организационно-правовых изменений в деятельности Общества, в то время как данные договоры фактически направлены на «дробление» бизнеса Общества, их результатом явилось формирование условий для применения Обществом УСН и, как следствие, получение Обществом необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения.

Решением Управления ФНС России по Мурманской области от 18.05.2016 № 158 решение Инспекции отменено в части доначисления налога, уплачиваемого в связи с применением УСН по ставке, превышающей 5%, с

соответствующими пенями и штрафом; доначисления налога на имущество в отношении земельного участка с соответствующими пенями и штрафом; привлечения к ответственности за неуплату налогов по статье 122 НК РФ в размере, превышающем 20% от суммы доначисленных налогов. В остальной части решение Инспекции оставлено без изменения.

С учетом решения Управления ФНС по Мурманской области от 18.05.2016 № 158, Инспекцией произведен перерасчет налогов, пеней и штрафов: уменьшены суммы единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, и налога на имущество с соответствующими пенями и штрафом, а также штраф по статье 122 НК РФ.

Считая решение Инспекции в оспариваемой части недействительным, Общество обжаловало его в судебном порядке.

Суды двух инстанций, установив, что довод Инспекции о заключении в 2005 году Обществом договоров с индивидуальными предпринимателями Моисеевым А.А. и Гончаровым А.В. в целях использования УСН и, как следствие, получения необоснованной налоговой выгоды не соответствует фактическим обстоятельствам дела, факт получения Обществом какой-либо денежной выгоды не установлен, удовлетворили заявленные требования.

В кассационной жалобе Инспекция указывает, что судами не были учтены обстоятельства, свидетельствующие об осуществлении Обществом, индивидуальными предпринимателями Моисеевым А.А., Гончаровым А.В. единой производственной деятельности, направленности соответствующих действий на получение необоснованной налоговой выгоды. По мнению Инспекции, договоры, заключенные Обществом с Моисеевым А.А. и Гончаровым А.В., оформлены с целью создания видимости организационно-правовых изменений в деятельности Общества для применения УСН. Также Инспекция не согласна с выводом судов о неверном расчете доначисленного НДС.

Кассационная инстанция, изучив материалы дела и доводы жалобы, проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, не находит оснований для удовлетворения жалобы в связи со следующим.

В пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53) разъяснено, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом 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.

Согласно пункту 3 Постановления № 53 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 учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

В соответствии с правовой позицией, изложенной в пункте 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.

Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому, если судом установлено, что 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.

Таким образом, проявлением недобросовестности может являться создание (выделение) юридического лица исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической предпринимательской деятельности.

В статье 20 НК РФ приведен перечень обстоятельств, при которых лица могут быть признаны взаимозависимыми для целей налогообложения. Однако данный перечень не является исчерпывающим в силу прямого указания на то в пункте 2 статьи 20 НК РФ, согласно которому суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 названной статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (пункт 1 статьи 105.1 НК РФ).

Доводы Инспекции о наличии взаимозависимости Общества и предпринимателей Гончарова А.В. и Моисеева А.А., являющихся одновременно учредителями и должностными лицами Общества, об установлении в ходе проверки фактов, которые могут свидетельствовать о влиянии взаимозависимости на условия и результаты хозяйственной деятельности Общества, были предметом исследования судов.

Судами установлено, что Общество с момента своего создания в 1997 году производит продукцию только из давальческого сырья по договорам со сторонними лицами и не осуществляет деятельности по самостоятельной закупке сырья и реализации продукции, то есть деятельности, которая вменяется Обществу Инспекцией.

Судами были исследованы представленные Обществом договоры на оказание услуг по изготовлению продукции из давальческого сырья и материалов от 04.01.1998 с индивидуальным предпринимателем Гончаровым А.В.; от 01.01.2001 с Лобза Е.В.; от 26.08.2002 с Ивановым Г.Н.; от 01.12.2013 с Денисовой И.Т.; от 01.12.2003 с Ипатовой Т.В., акты выездной налоговой проверки от 21.10.2002, от 17.09.2009, решение по выездной налоговой проверке от 14.08.2009.

Судами принято во внимание, что Гончаров А.В. в 1998 - 2000 годах заключал с Обществом аналогичные договору 2005 года договоры. При этом в 1998 году Общество и Гончаров А.В. находились на общем режиме налогообложения, упрощенный режим был введен через пять лет после заключения договора.

Указанное обстоятельство позволило судам прийти к выводу, что основанием заключения договоров явилось осуществление каждым из субъектов (Обществом и Гончаровым А.В.) самостоятельной предпринимательской деятельности.

На момент начала применения Обществом УСН у него имелись заключенные договоры на изготовление продукции из давальческого сырья с

другими давальцами - предпринимателями Денисовой И.Т. и Ипатовой Т.В.

С заключением в 2005 году аналогичных договоров с предпринимателями Гончаровым А.В. и Моисеевым А.А. в хозяйственной деятельности Общества изменений не произошло. Договоры о партнерстве, заключенные с указанными предпринимателями, аналогичны ранее заключаемым Обществом договорам с иными давальцами. Ни условия договоров, ни порядок их исполнения не поменялись у Гончарова А.В. и Моисеева А.А. по сравнению с другими давальцами.

Установив и оценив данные обстоятельства, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о недоказанности Инспекцией довода о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды.

При этом приведенный Инспекцией довод относительно использования предпринимателями и Обществом одного IP-адреса; контрольно-кассовой машины, зарегистрированной и установленной по юридическому адресу Общества, склада Общества, получил оценку судов.

При рассмотрении спора суды также обоснованно приняли во внимание, что с учетом общей суммы налогов, уплаченных в бюджет Обществом, индивидуальными предпринимателями Гончаровым А.В. и Моисеевым А.А., вменяемая в вину Обществу «налоговая экономия» от «дробления бизнеса» составила за два года незначительную сумму.

Суды также пришли к выводу о неправильном исчислении налоговым органом НДС по Моисееву А.А., налога на прибыль с учетом невыделенного НДС.

Как разъяснено в пункте 17 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», по смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации услуг, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой.

При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода. В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 НК РФ).

По смыслу приведенных разъяснений в гражданско-правовых отношениях продавца и покупателя сумма НДС является частью цены связывающего их договора, которая вычленяется (если иное не следует из условий сделки) из этой цены для целей налогообложения.

Выводы судов соответствуют разъяснениям, данным в постановлении от 30.05.2014 № 33 Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

Доводы подателя жалобы не свидетельствуют о неправильном применении судами норм материального права к конкретным обстоятельствам дела, не опровергают выводов судов и не подтверждают, что суды неполно и необъективно исследовали имеющиеся в деле доказательства.

С учетом изложенного кассационный суд не усматривает оснований для

отмены или изменения обжалуемых судебных актов.

Руководствуясь статьей 286, пунктом 1 части 1 статьи 287 и статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Западного округа

п о с т а н о в и л :

решение Арбитражного суда Мурманской области от 14.12.2017 и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.04.2018 по делу № А42-4119/2016 оставить без изменения, а кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Мурманской области – без удовлетворения.

Председательствующий

С.В. Луцаев

Судьи

О.Р. Журавлева

Л.И. Корабухина