



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД
ПОВОЛЖСКОГО ОКРУГА**

420066, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Красносельская, д. 20, тел. (843) 291-04-15
<http://faspo.arbitr.ru> e-mail: info@faspo.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
арбитражного суда кассационной инстанции
Ф06-40022/2018

г. Казань

Дело № А12-20691/2018

19 июня 2020 года

Резолютивная часть постановления объявлена 18 июня 2020 года.

Полный текст постановления изготовлен 19 июня 2020 года.

Арбитражный суд Поволжского округа в составе:

председательствующего судьи Ольховикова А.Н.,

судей Хакимова И.А., Мухаметшина Р.Р.,

при участии представителей:

заявителя – Новикова К.М. (доверенность от 08.11.2019 № 445),

ответчика – Вершинина В.О. (доверенность от 25.12.2019 № 9),

в отсутствие:

третьего лица – извещено надлежащим образом,

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области

на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 11.12.2019 и постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2020

по делу № А12-20691/2018

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Комус» (Волгоградская область, Светлоярский район, пос. Кирова, ОГРН 1023340596000995, ИНН 3426007890) о признании недействительным ненормативного акта Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области (Волгоградская область, Светлоярский район, р.п. Светлый Яр, ОГРН 1043400947017, ИНН 3426010758) о признании недействительным ненормативного акта, третье лицо: общество с ограниченной ответственностью «Комплексная переработка вторичного сырья» (г. Волгоград, ОГРН 1133443006872, ИНН 3461005849),

УСТАНОВИЛ:

общество с ограниченной ответственностью «КОМУС» (далее – ООО «КОМУС», общество) обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области (далее – Межрайонная ИФНС России № 8 по Волгоградской области, налоговый орган, инспекция) от 30.03.2018 № 24 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части начисления недоимки в размере 39 035 905 руб., пени в размере 911 401 руб., привлечения к налоговой ответственности по статьям 119, 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) в виде штрафа в размере 17 275 546 руб., внесении исправлений в документы бухгалтерского и налогового учета.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 16.10.2018 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2019 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 01.04.2019 судебные акты судов первой и апелляционной инстанций

отменены, дело направлено в Арбитражный суд Волгоградской области на новое рассмотрение.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 11.12.2019 по делу № А12-20691/2018, оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2020, заявленные требования удовлетворены. Суд признал недействительным решение Межрайонной ИФНС России № 8 по Волгоградской области от 30.03.2018 № 24 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части начисления недоимки в размере 39 035 905 руб., пени в размере 9 114 011 руб., привлечения к налоговой ответственности по статьям 119, 122 НК РФ с назначением штрафа в размере 17 275 546 руб., внесения исправлений в документы бухгалтерского и налогового учета признаны недействительными, обязал инспекцию устранить допущенные нарушения прав и законных интересов ООО «КОМУС».

В кассационной жалобе Межрайонная ИФНС России № 8 по Волгоградской области просит отменить принятые по делу судебные акты, ссылаясь на нарушение судами норм материального и процессуального права, несоответствие выводов судов обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам.

Третье лицо в судебное заседание представителя не направило, о времени и месте судебного заседания надлежащим образом извещено.

В соответствии с частью 3 статьи 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), жалоба рассматривается в отсутствие лиц, надлежащим образом извещенных о времени и месте судебного разбирательства.

Изучив материалы дела, обсудив доводы жалобы, кассационная инстанция не находит оснований для отмены обжалуемых судебных актов.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка ООО «КОМУС» по вопросам правильности

исчисления, своевременности и полноты уплаты в бюджет налогов и сборов за период 2014-2016 годы, по результатам которой составлен акт от 26.02.2018 № 10-20/9дсп и принято решение от 30.03.2018 № 24 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данным решением общество привлечено к налоговой ответственности по статьям 119, 122, 123 НК РФ в виде штрафа в размере 17 281 949 руб., доначислен налог на добавленную стоимость (далее – НДС), налог на прибыль, налог на имущество, налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в общей сумме 39 035 905 руб., начислены пени в сумме 9 125 094 руб.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 07.06.2018 № 676 апелляционная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Общество обжаловало решение Межрайонной ИФНС России № 8 по Волгоградской области от 30.03.2018 № 24 в судебном порядке.

При рассмотрении спора суды первой и апелляционной инстанций руководствовались следующим.

Согласно статье 346.11 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 НК РФ), налога на имущество организаций. Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ.

Статьей 346.13 НК РФ установлены порядок и условия начала и прекращения применения УСН. Пунктом 4 данной статьи установлено, в частности, что налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН в случае, если по итогам отчетного (налогового) периода его доходы, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 НК РФ, превысили предельный размер – 60 000 000 руб.

В пункте 1 статьи 346.15 НК РФ установлено, что налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы: доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ; внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Как разъяснил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53) под налоговой выгодой для целей настоящего постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

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

О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» сделал вывод о том, что

налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями.

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), то это, в свою очередь, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора.

Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельной и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.03.2011 № 8905/10, от 25.02.2010 № 13640/09).

При этом гражданское законодательство допускает совместную деятельность хозяйствующих субъектов в целях получения прибыли от осуществления предпринимательской деятельности. Совместная деятельность хозяйствующих субъектов сама по себе не свидетельствует о получении налоговой выгоды.

Взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной

налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленными разумными экономическими или иными причинами (пункты 5, 6, 7 Постановления № 53, пункт 13 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016), утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016).

Самостоятельное определение формы ведения предпринимательской деятельности (в том числе осуществление ее как одним субъектом предпринимательской деятельности, так и несколькими), особенности управления организацией, условия заключаемых гражданско-правовых договоров, ведение предпринимательской деятельности совместно с другими участниками гражданского оборота, использование одного бренда (общей вывески), отвечающее требованиям гражданского законодательства в Российской Федерации в отсутствие иных доказательств, не могут сами по себе рассматриваться в качестве оснований для признания налоговой выгоды необоснованной.

Судами установлено, что основанием для вменения налогоплательщику по результатам проведенной проверки за период 2014 - 2016 годы налоговых обязательств по уплате налога на добавленную стоимость в размере 31 157 943 руб. и налога на прибыль в размере 7 828 129 руб. послужили выводы налогового органа о наличии признаков формального разделения бизнеса между взаимозависимыми организациями ООО «КОМУС» ООО «КПВС», осуществлявшими один вид предпринимательской деятельности, единственной или преимущественной целью которого являлось получение необоснованной налоговой выгоды в виде возможности использования специальных налоговых режимов и неправомерной минимизации налоговых обязательств налогоплательщика.

В результате проверки налоговый орган пришел к выводу, что по итогам 2014 года суммарный доход превысил максимальный размер дохода, предусмотренного для применения УСН (64,020 млн. руб.), и следовательно, к выводу об утрате обществом права на применение упрощенной системы налогообложения. Налоговым органом полученная в проверяемом периоде ООО «КПВС» выручка включена в состав доходов ООО «КОМУС» с доначислением налогов по общей системе налогообложения (НДС, налога на прибыль) за 2014 - 2016 годы.

Удовлетворяя заявленные требования при повторном рассмотрении дела, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о недоказанности налоговым органом получения налогоплательщиком в проверяемом периоде дохода, превышающего доход, установленный для целей применения упрощенной системы налогообложения (далее – УСН), непредставлении налоговым органом доказательств наличия признаков недобросовестности в действиях самого налогоплательщика, а также признаков согласованных действий налогоплательщика и его контрагента – ООО «КПВС», направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

Формулируя данный вывод, суды правомерно исходили из установленных по делу обстоятельств, а именно:

ООО «КОМУС» и ООО «КПВС» являются самостоятельными субъектами экономической деятельности, с различными целями и видами экономической деятельности, имеющими собственные штаты сотрудников.

ООО «КОМУС» зарегистрировано 15.09.1998, основной вид деятельности - сбор отходов (ОКВЭД 38.1), а также обработка и утилизация отходов (ОКВЭД 38.2).

ООО «КПВС» зарегистрировано 14.03.2013, основным видом деятельности общества является деятельность автомобильного грузового транспорта и услуги по перевозкам (ОКВЭД 49.4). Деятельность по сбору

отходов, а также обработке и утилизация отходов ООО «КПВС» не осуществляло.

Согласно выданным лицензиям ООО «КОМУС» разрешены следующие виды работ: сбор, транспортирование, обработка, размещение отходов I-IV классов опасности, а ООО «КПВС» имеет разрешение только на сбор и транспортирование отходов.

Таким образом, суды признали ошибочным вывод о том, что ООО «КОМУС» и ООО «КПВС» выполняли одну и ту же работу - разместить отходы самостоятельно ООО «КПВС» не могло из-за отсутствия полигона для размещения ТБО и отсутствия разрешения на осуществление данного вида деятельности.

Судами отмечено, что управление деятельностью ООО «КПВС» и ООО «КОМУС» осуществлялось различными лицами. Доказательств, что кто-либо из учредителей или единоличных исполнительных органов юридических лиц мог влиять на деятельность другого юридического лица, в материалы дела не представлено, равно как не представлено доказательств наличия критериев взаимозависимости данных организаций, предусмотренных положениями статьи 105.1 НК РФ

Создание ООО «КПВС» не оказало влияние на условия и экономические результаты деятельности ООО «КОМУС», в том числе на налоги: размер налогов, уплачиваемый ООО «КОМУС» не уменьшился; ООО «КОМУС» и его должностные лица не являются выгодоприобретателями в результате создания ООО «КПВС».

В отношении данных организаций отсутствуют признаки общего управления обществами: юридические адреса не совпадают; имеются отдельные вывески; свои средства технической коммуникации для ведения бухгалтерского учета; управление персоналом осуществлялось работниками конкретной организации; общества имеют отдельные телефонные номера и информационную базу; отсутствует единый документооборот; организации не несли расходы друг за друга; лицо,

которое получает наибольшую выгоду от установленного порядка ведения бизнеса, не установлено.

Наличие родственных связей отдельных участников ООО «КОМУС» и ООО «КПВС», как указали суды, не свидетельствует об аффилированности обществ, поскольку никто из участников не имел реальной возможности оказывать влияние на условия и экономические результаты деятельности организаций.

Руководители организаций самостоятельно осуществляли руководство и управление обществами, осуществляя, в том числе, прием на работу сотрудников.

ООО «КОМУС» и ООО «КПВС» не осуществляли совместной деятельности на одних и тех же транспортных средствах. ООО «КПВС» не осуществляло свою деятельность на полигоне, принадлежащем ООО «КОМУС», так как у ООО «КПВС» и ООО «КОМУС» были разные виды деятельности, ООО «КПВС» производило лишь транспортировку отходов, а ООО «КОМУС» хранение отходов.

Суды признали, что совпадение IP-адресов ООО «КОМУС» и ООО «КПВС» не свидетельствует о взаимозависимости, согласованности и подконтрольности сторон, а также не влияет на результат принятия управленческих решений, с учетом того, что в рассматриваемом случае имел место сетевой адрес узла в компьютерной сети, а не адрес конкретного компьютера. При этом суды учитывали, что налоговым органом не представлены доказательства того, что ключи электронно-цифровой подписи, предоставленные банковскими учреждениями, необходимые для управления расчетными счетами (посредством системы клиент-банк), находились в распоряжении сотрудников общества или связанных с ними лиц.

Также признаны несостоятельными, основанными на предположениях, выводы налогового органа о формальности перевода работников из ООО «КОМУС» в ООО «КПВС» с сохранением тех же

функциональных обязанностей, при отсутствии набора новых сотрудников в штат.

Так, суды установили, что в штате ООО «КПВС» в проверяемый период состояло 55 человек, из них только 12 человек перешли из ООО «КОМУС», остальные 43 человека были вновь принятыми работниками. Переход сотрудников был добровольным решением каждого из них на основании личного заявления. Работники, допрошенные налоговым органом, фиктивного исполнения трудовых обязанностей не подтвердили.

Заработную плату каждый работник получал только в той организации, где он осуществлял свои трудовые обязанности. Все работники, как ООО «КОМУС» так и ООО «КПВС», имели свои рабочие места, самостоятельно выполняли функциональные обязанности.

ООО «КПВС» и ООО «КОМУС» в штате по совместительству имели двух работников - главного бухгалтера, проработавшего около шести месяцев, и специалисты по охране труда.

Отклоняя доводы об идентичности водительского состава как ООО «КОМУС», так и ООО «КПВС», суды отметили, что данное обстоятельство не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, поскольку это характерно для всех перевозчиков отходов в городе Волгоград, т.к. режим работы, график вывоза отходов, маршруты движения мусоровозов, адреса контейнерных площадок, количество контейнеров определяет только заказчик в соответствии с правилами благоустройства городских территорий, утвержденными решением Волгоградской городской Думы от 21.10.2015 № 34/1091.

Также отмечено, что в имеющихся в деле путевых листах не отражено ни одного факта, что одним и тем же автомобилем, в одно и тоже время управляли водители ООО «КОМУС» и ООО «КПВС».

Между ООО «КОМУС» и ООО «КПВС» был заключен договор аренды с последующим выкупом транспортных средств, следовательно,

ООО «КОМУС» имело намерение прекратить деятельность по перевозке отходов и осуществлять деятельность по эксплуатации полигона согласно полученной лицензии. Экономический эффект от реализации автотранспорта позволил бы сократить расходы на его эксплуатацию и получить дополнительный доход от реализации 12,8 млн. рублей.

Доводы инспекции о том, что создание ООО «КПВС» обусловлено тем, что доходы ООО «КОМУС», учитываемые в целях применения УСН, приблизились к допустимому значению величины доходов, дающих право на применение УСН, суды отклонили как основанные на предположениях.

Судебные инстанции приняли во внимание доводы общества о том, что ООО «КПВС» было создано с целью комплексной переработки вторичного сырья, вопрос о разделении бизнеса участниками не рассматривался и не поднимался. При этом процедура создания ООО «КПВС» заняла более двух месяцев (с 08.12.2012 по 13.03.2013) и начата была задолго до выхода предельные значения по УСН (четвертый квартал 2014 года).

Судами отмечено, что о том, что пересечение однородных услуг было незначительным (не более 5%), что не может свидетельствовать об одинаковом виде экономической деятельности.

Налоговым органом не установлено фактов распределения обществами между собой полученной выручки (налоговой выгоды), наличия между обществами или его учредителями соглашения об этом, финансирования со стороны обществ друг друга, как и доказательств объединения полученных денежных средств или их перечисления кому-либо или их совместного использования для тех или иных целей.

В этой связи суды заключили, что налоговый орган не обосновал, на основании каких фактов была установлена руководящая роль заявителя в схеме «разделения бизнеса», что повлекло последующее отнесение всех доходов на заявителя.

Кроме того, судами установлено неверное определение налоговых обязательств заявителя по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций.

Так, налоговый орган неправоммерно учел доходы, полученные ООО «КОМУС» и ООО «КПВС» по сделкам, заключенным между ними; не учтен доначисленный НДС при определении налоговых вычетов; не учтен уплаченный организациями УСН за 2014-2016 годы.

Инспекция, по мнению судов, не доказала получение обществом необоснованной налоговой выгоды путем дробления бизнеса, способствовавшего уменьшению налоговых обязательств. Наличие взаимозависимости и аффилированности сторон в рассматриваемом случае не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, а действий налогоплательщика - недобросовестными.

Учитывая вышеизложенное, суды признали необоснованными выводы инспекции о незаконной минимизации налоговых обязательств в виде создания схемы дробления бизнеса совместно с взаимозависимым лицом, признали, что действия заявителя были направлены на получение экономического эффекта в результате реальной предпринимательской деятельности.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о недоказанности создания схемы разделения бизнеса и получения заявителем необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем признали решение инспекции о доначисления налогов по общей системе налогообложения недействительным.

Суд кассационной инстанции находит, что оценка представленных сторонами доказательств произведена судами первой и апелляционной инстанций с соблюдением положений статьи 71 АПК РФ основана на правильном применении судами норм материального права, а сделанные ими выводы соответствуют фактическим обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам и сделаны с учетом разъяснений,

содержащихся в Постановлении № 53, в пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 НК РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018).

Доводы кассационной жалобы, сводящиеся фактически к повторению утверждений, исследованных и правомерно отклоненных судами первой и апелляционной инстанций, не могут служить основанием для отмены или изменения судебных актов, поскольку не свидетельствуют о нарушении судами норм материального и процессуального права.

На основании вышеизложенного, судебная коллегия кассационной инстанции не находит оснований для отмены обжалуемых судебных актов и удовлетворения кассационной жалобы.

Руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 287, статьями 286, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Поволжского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 11.12.2019 и постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2020 по делу № А12-20691/2018 оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий судья

А.Н. Ольховиков

Судьи

И.А. Хакимов

Р.Р. Мухаметшин