



СЕДЬМОЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

улица Набережная реки Ушайки, дом 24, Томск, 634050, <http://7aas.arbitr.ru>

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

город Томск

Дело № А27-17275/2019

Резолютивная часть постановления объявлена 14 января 2020 года

Полный текст постановления изготовлен 20 января 2020 года

Седьмой арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего	Бородулиной И.И.
судей	Логачева К.Д., Хайкиной С.Н.,

при ведении протокола судебного заседания помощников судьи Легачевой А.М. с использованием средств аудиозаписи рассмотрел в судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области (№07АП-8985/19(2)) на решение Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 по делу № А27-17275/2019 (судья Исаенко Е.В.) по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Кузбассконсервмолоко» (652240, Кемеровская область, пгт. Тяжинский, ул. Кирова, 13, ОГРН 1114213000439, ИНН 4205316281) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области (652150, Кемеровская область, г. Мариинск, ул. Советская, 1, ОГРН 1044213003075, ИНН 4213000845) о признании недействительным решения от 14.09.2018 № 6.

В судебном заседании приняли участие:

от общества с ограниченной ответственностью «Кузбассконсервмолоко»: Глушков Ю.В. по доверенности от 09.01.2020 (по 31.12.2020), Шайгарданова Т.М. по доверенности от 26.08.2019 (на 3 года),

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области: Гамов Д.С. по доверенности от 16.08.2019 (по 16.08.2020), Добрыгина Н.А. по доверенности от 31.12.2019 (по 31.12.2020), Заляйс И.В. по доверенности от 31.12.2019 (по 31.12.2020), Синкина Е.В. по доверенности от 13.12.2019 (по 31.12.2020), Французов А.В. по доверенности от 27.11.2019 (27.11.2020).

У С Т А Н О В И Л:

общество с ограниченной ответственностью «Кузбассконсервмолоко» (далее - заявитель, налогоплательщик, общество) обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области (далее – Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 14.09.2018 №6 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением от 25.09.2019 Арбитражного суда Кемеровской области заявленные требования удовлетворены частично, оспариваемое решение Инспекции в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 11 200 069 руб., соответствующих сумм пени и штрафа признано недействительным. В остальной части требования оставлены без удовлетворения.

В апелляционной жалобе Инспекция, ссылаясь на нарушение норм материального права, просит решение суда первой инстанции отменить в части признания недействительным решения Инспекции от 14.09.2018 №6, принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении требований общества, в том числе изменить мотивировочную часть решения в части выводов, касающихся правомерности доначисления налога на добавленную стоимость (далее – НДС), включив в нее вывод об установлении в рамках выездной налоговой проверки факта несоблюдения обществом условий, предусмотренных подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), для применения вычета по НДС по взаимоотношениям с обществами с ограниченной ответственностью «ФинЛайт» (ИНН 7017135915), «ФинЛайт» (ИНН 7017356417), «Молопттранс».

Апеллянт указывает на неверное толкование судом положения статьи 54.1 НК РФ.

Со ссылкой на судебную практику указывает на правомерность доводов налогового органа о формальности документооборота общества с ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017135915), фиктивности их финансово-хозяйственных взаимоотношений и направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды.

Считает, что суд, признавая документооборот между налогоплательщиком и контрагентами фиктивным, суд допустил неправильное применение норм материального права в отношении оценки обстоятельств взаимозависимости и

подконтрольности спорных контрагентов по отношению к обществу для целей уклонения от уплаты НДС и налога на прибыль организаций.

Удовлетворяя требования заявителя в части доначисления налога на прибыль, суд первой инстанции, несмотря на установленный факт отсутствия оплаты за поставленный товар со стороны общества в адрес ООО «Молоопттранс», сделал вывод о праве налогоплательщика учитывать понесенные расходы по отраженным в первичных документах операциям в отсутствие доказательств их фактического несения.

Инспекцией доказан факт зависимости контрагентов от должностных лиц налогоплательщика, которыми определялся порядок поставки сырья от сельхозпроизводителей.

Указывает также на то, что Инспекцией в ходе судебного разбирательства не приводились в качестве самостоятельных оснований доначисления доводы, связанные с какими-либо расчетами (объемы, наценка).

Налоговый орган доказывал, что налогоплательщик вышел за пределы осуществления прав по исчислению налога и налоговой базы, и в силу положений статьи 54.1 НК РФ лишается, как недобросовестный налогоплательщик, преференций в виде права на учет расходов и права на вычеты в полном объеме.

Общество возражает против удовлетворения апелляционной жалобы согласно отзыву.

Представители лиц, участвующих в деле, в судебном заседании при рассмотрении дела в апелляционном порядке подтвердили позиции по делу, изложенные в апелляционной жалобе, отзыве к ней.

04.12.2019 в порядке, предусмотренном статьей 163 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в судебном заседании, объявлен перерыв до 05.12.2019 до 10 час. 30 мин. После перерыва судебное заседание продолжено с участием тех же представителей.

В порядке статьи 158 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации судебное заседание, назначенное на 05.12.2019, откладывалось до 14.01.2020.

После отложения судебное заседание продолжено при участии тех же представителей.

В судебном заседании представители налогового органа поддержали доводы жалобы с учетом представленных к ней дополнений, просили решение суда отменить по основаниям, изложенных в своей апелляционной жалобе, принять по делу новый

судебный акт.

Общество в судебном заседании и в отзыве, дополнениях к нему, с доводами апелляционной жалобы не согласилось. Полагает, что суд первой инстанции исследовал все обстоятельства дела, применил нормы права, подлежащие применению, и вынес законное и обоснованное решение, просит решение оставить без изменения, жалобу - без удовлетворения.

Законность и обоснованность принятого по делу решения проверены Седьмым арбитражным апелляционным судом в порядке главы 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества за 2015 – 2016 годы по налогу на прибыль, НДС, по налогу на доходы физических лиц с 01.06.2015 по 31.08.2017, по результатам которой составлен акт проверки от 25.07.2018 №3 и принято решение от 14.09.2018 №6 о привлечении заявителя к ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в размере 3 155 096, 60 руб.

Данным решением налогоплательщику также доначислены НДС и налог на прибыль организаций в общей сумме 16 044 661 рубль, начислены пени за несвоевременную уплату вышеуказанных налогов в размере 3 865 321, 75 руб.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Кемеровской области от 25.06.2019 №188 апелляционная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения, решение Инспекции от 14.09.2018 №6 утверждено.

Указанные обстоятельства послужили основанием для обращения заявителя в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Основанием для доначисления НДС и налога на прибыль, соответствующих сумм пени послужил вывод налогового органа о несоблюдении налогоплательщиком условий, установленных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, повлекшее необоснованное включение обществом в состав расходов по налогу на прибыль затрат, при отсутствии доказательств осуществления реальных хозяйственных операций с контрагентами ООО «Фин Лайт» (ИНН 7017135915), ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017356417), ООО «Молопттранс», а также предъявление суммы НДС к вычету по взаимоотношениям с указанными контрагентами, при установлении налоговым органом обстоятельств фактического приобретения обществом товаров (сырого молока), поставка которых предусмотрена договорами с данными контрагентами, непосредственно у сельхозпроизводителей, не являющихся плательщиками НДС: ООО «Чебулинское», ООО «Совхоз Тяжинский», АО «Агрохолдинг «Сибиряк», СЗАО «Краснополянское»,

СЗАО «Сахаптинское»; недобросовестности налогоплательщика при выборе заявленных контрагентов (ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017135915), ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017356417), ООО «Молопттранс»; исполнение всех операций по поставке сырого молока осуществлялось проверяемым налогоплательщиком самостоятельно напрямую от сельхозпроизводителей.

Удовлетворяя частично заявленные требования и признавая недействительным решение Инспекции в части доначисления налога не прибыль, суд первой инстанции согласился с выводами налогового органа о самостоятельном осуществлении налогоплательщиком организационных действий, обеспечивающих поступление товара (сырого молока) напрямую от производителей к налогоплательщику, в частности его приемке и проведению лабораторного исследования сырого молока, вскрытие пломб запорных устройств крышек люков сливных отверстий молокоцистерн, составление актов расхождения по количеству и качеству принятого сырья непосредственно с сельхозпроизводителями по телефону, расчет зачетного веса молока, истребование ветеринарных свидетельств и товарно-транспортных накладных (молсырье) у сельхозпроизводителей; согласование условий договора поставки, подписанного от имени ООО «ФинЛайт», с руководителями и представителями заявителя; осуществление налогоплательщиком доставки сырья на зарегистрированных за ООО «Промавто» и управляемых его водителями транспортных средствах; фактическое приобретение сырого молока непосредственно у сельхозпроизводителей: ООО «Чебулинское», ООО «Совхоз Тяжинский», СЗАО «Краснополянское», СЗАО «Сахаптинское», АО «Агрохолдинг «Сибиряк», не являющихся плательщиками НДС, взаимозависимость и подконтрольность всех контрагентов одной группе лиц; последовательное оформление фиктивного документооборота между налогоплательщиком и спорными контрагентами (с ООО «Фин Лайт» ИНН707017135915 за период январь, февраль 2015 года, с ООО «ФинЛайт» ИНН7017356417 за период с марта по декабрь 2015 года, с ООО «Молопттранс» за период февраля по апрель 2016 года).

Как указано судом, применение заявителем налоговых вычетов по НДС не обеспечено соответствующим источником в бюджете ввиду представления спорными контрагентами налоговых деклараций по НДС за соответствующие периоды с нулевыми показателями, либо с минимальными суммами налога к уплате и неподтвержденными налоговыми вычетами.

Суд также пришел к выводу о не проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе заявленных им контрагентов.

В месте с тем, поддерживая доводы налогового органа о недобросовестных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, правомерности применения к рассматриваемым правоотношениям статьи 54.1 НК РФ, истолковав указанную норму права языковым, функциональным, систематическим и историческим способом и установив, что ее введение не привело к изменению ранее существовавших принципов правового регулирования в сфере налогообложения, закрепленных в Постановлениях Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление № 53), от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового Кодекса Российской Федерации» (далее - постановление № 57), изложенных в Постановлении Конституционного суда Российской Федерации от 20.02.2001 № 3-П, Определениях Конституционного суда Российской Федерации от 25.07.2001 №138-О и от 04.07.2017 № 1440-О, в пункте 31 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2017 № 1, отменил решение Инспекции в части доначисления налога прибыль на сумму 11 200 069 руб., соответствующих сумм пени и штрафа, пришел к выводу о необходимости определения налоговым органом в рамках проводимой выездной налоговой проверки действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика, сославшись на то, что отказ в учете экономически обоснованных расходов по формальному признаку влечет искажение реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций.

Изучив материалы дела, проверив доводы заявителя апелляционной жалобы, отзыва на нее, заслушав представителей, апелляционный суд не может согласиться с выводами суда первой инстанции относительно применения положений статьи 54.1 НК РФ исходя из фактических обстоятельств, установленных по данному делу и представленных в материалы дела доказательств.

На основании статьи 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

В силу статьи 252 НК РФ расходы - обоснованные и документально подтвержденные затраты (в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами

понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Нормы Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе положения главы 25 НК РФ, связывают возникновение прав и обязанностей при исчислении и уплате в бюджет налога на прибыль организаций с осуществлением налогоплательщиком реальных операций (фактов хозяйственной деятельности).

При этом Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций, не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению). Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов при наличии их связи с деятельностью налогоплательщика по извлечению прибыли в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждают документы, имеющиеся у налогоплательщика, факт осуществления заявленных им расходов или нет.

В силу пункта 2 статьи 171 НК РФ вычета подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации, в отношении, в том числе, товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Статьей 172 НК РФ установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 НК РФ.

Вычетам подлежат, если иное не установлено статьей 172 НК РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически

уплаченные ими при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 НК РФ и при наличии соответствующих первичных документов.

На основании статьи 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 169 НК РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5, 5.1 и 6 статьи 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия сумм налога к вычету или возмещению.

Для предъявления НДС к вычету по приобретенным для использования в деятельности, облагаемой НДС товарам (работам, услугам) необходимо принятие их на учет на основании первичных документов, подтверждающих совершение хозяйственных операций, и наличие у покупателя надлежаще оформленных счетов-фактур, подписанных продавцом, с указанием суммы НДС.

Таким образом, при соблюдении названных требований Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении НДС.

Согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 1 постановления № 53, судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. 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. 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.

В силу пункта 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.

Иными словами, налоговым органом при вменении налогоплательщику создание формального документооборота (пункт 9 постановления № 53) должно быть доказано, что приобретение товаров (работ, услуг) налогоплательщиком не имело места в действительности, либо спорный товар (работы, услуги) хотя и был получен налогоплательщиком, но фактически поставлен иными лицами (определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155).

Эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности, указанными в пункте 5 постановления № 53, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

В соответствии с пунктом 10 постановления № 53 факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Кроме того, налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в Налоговый кодекс Российской Федерации внесены изменения, введена статья 54.1, устанавливающая пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов.

Данная норма не содержит ранее используемого термина «необоснованная налоговая выгода», установленного постановлением № 53, а вводит новый термин, характеризующие злоупотребления в налоговом праве – «искажение».

Пункт 1 статьи 54.1 НК РФ определяет общее правило о недопустимости искажения налогоплательщиком сведений о фактах хозяйственной жизни, а также об объектах налогообложения в случае, если такие искажения приводят к уменьшению налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога.

Установление в общей части Налогового кодекса Российской Федерации общеобязательных критериев, с фактом соблюдения которых законодатель связывает возникновение у конкретного налогоплательщика права на получение предусмотренных в особенной части Налогового кодекса Российской Федерации преференций, в том числе в виде возможности сформировать расходную часть при определении размера налогооблагаемой прибыли, а также заявить налоговые вычеты по сделкам, характеризующимся реальностью их исполнения, представляет собой нововведение в законодательство о налогах и сборах.

Положения статьи 54.1 НК РФ по своему содержанию являются новыми легальными требованиями к налогоплательщикам, цель которых определена необходимостью исключения из финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей действий, направленных на злоупотребление предоставленными ему налоговым и гражданским законодательством правами.

Из положений статьи 54.1 НК РФ следует, что данная норма устанавливает определенные требования к налогоплательщику, соблюдение которых дает налогоплательщику право уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога. К числу таких требований относится недопустимость уменьшения 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.

При отсутствии указанных обстоятельств, то есть при отсутствии искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах

налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при соблюдении одновременно следующих условий:

- основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- 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.

Таким образом, из содержания статьи 54.1 НК РФ следует, что оценка прав налогоплательщика на уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога на установленные законом расходы и вычеты основана главным образом на доказывании нереальности хозяйственных операций, в том числе через отсутствие фактической возможности исполнить обязательства по договору непосредственно силами контрагента проверяемого налогоплательщика.

Являясь законодательной новеллой, нормы статьи 54.1 НК РФ не могут быть нивелированы или же истолкованы только на основании ранее сформированной арбитражной судебной практики, трактующей вопросы, связанные с получением необоснованной налоговой выгоды, без учета ее буквального содержания и цели применения.

При этом положения статьи 54.1 НК РФ, определяя конкретные условия, соблюдение которых обуславливает возможность воспользоваться правом на предъявление налоговых вычетов, не содержат никаких указаний о допустимости реализации таких прав лишь в той или иной части. Нормы рассматриваемой статьи также не содержат установлений, вменяющих в обязанность налогового органа проведение реконструкции налоговых обязательств путем определения прав и обязанностей налогоплательщиков, допустивших искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственных операций, расчетным путем.

Введение статьи 54.1 в Налоговый кодекс Российской Федерации направлено на установление запрета совершения налогоплательщиком формально правомерных действий с основной целью неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или получения права на возмещение (возврат, зачет) (запрет на злоупотребление правом).

При невыполнении любого из условий, при одновременном соблюдении которых налогоплательщик имеет право на уменьшение налоговой базы (налога), указанный в

статье 54.1 НК РФ, налогоплательщик теряет право на уменьшение налоговой базы (налога) по сделке в целом.

Кроме того данная норма не устанавливает различного порядка применения ее положений в отношении обязательств по конкретным налогам (расходов при исчислении налога на прибыль организаций и вычетов при исчислении НДС).

Положения статьи 54.1 НК РФ сами по себе не создают какой-либо дополнительной необоснованной нагрузки на налогоплательщика, не предполагают полный отказ в реализации ими прав на получение налоговых вычетов и уменьшение расходов. Данная норма введена Федеральным законом от 18.07.2017 №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», принятие данного Закона направлено исключительно на защиту налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и, как указывалось в пояснительной записке к Проекту данного Федерального закона (№529775-6), его принятие должно было стать реальным инструментом в борьбе с размыванием налоговой базы путем использования «фирм-однодневок» и оффшорных компаний во исполнение Послания Президента Российской Федерации Собранию Российской Федерации на 2014 год.

Принятая норма должна способствовать созданию нормальных условий ведения бизнеса для добросовестных налогоплательщиков, прозрачности всех процессов и созданию благоприятной экономической среды путем устранения недобросовестной конкуренции.

Вместе с тем из обстоятельств, установленных в ходе рассмотрения дела в суде первой инстанции, в суде апелляционной инстанции и анализа доказательств, имеющихся в материалах дела следует, что обществом не соблюдены требования пункта 2 статьи 54.1 НК РФ по сделкам с контрагентами ООО «Фин Лайт» (ИНН 7017135915), ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017356417), ООО «Молопттранс», приобретение молока осуществлялось не у заявленных по договорам лиц, а непосредственно у сельхозпроизводителей, не являющихся плательщиками НДС. Заявленные контрагенты являлись техническими организациями, роль которых сводилась к формированию фиктивного документооборота при наличии прямых взаимоотношений налогоплательщика с сельхозпроизводителями по поставке молока.

Так, судом первой инстанции в ходе рассмотрения дела установлены следующие обстоятельства.

Согласно представленным заявителем документам им приобретено сырое молоко у следующих контрагентов: ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915 – в феврале 2015

года на сумму 438 404,69 руб., а также НДС 43 840,47 руб. ООО «ФинЛайт» ИНН 7017356417 – в период с марта по декабрь 2015 года на сумму 25 162 628,09 руб., а также НДС 2 516 262,80 руб. ООО «Молопттранс», ИНН 5403008756 – в период с февраля по апрель 2016 на сумму 33 899 313,10 руб., а также НДС 3 389 931 руб.

По условиям договоров поставки спорные контрагенты обязаны поставить сырое молоко покупателю ООО «Кузбассконсервмолоко» на основании ТТН, ветеринарного сопроводительного документа, документов лабораторных исследований, в соответствии со спецификацией по количеству и качеству молока. Местом передачи молока указаны адреса местонахождения сельхозпроизводителей. В товарно-транспортных накладных, представленных налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, грузоотправителями спорного товара являются ООО «Чебулинское», ООО «Совхоз Тяжинский», СЗАО «Краснополянское», СЗАО «Сахаптинское» во всех ТТН, кроме ТТН ООО «Совхоз Тяжинский», заказчиком (плательщиком) поставки молока указано ООО «Фин Лайт» (в ТТН ООО «СовхозТяжинский» сведения о ООО «ФинЛайт» отсутствуют); грузополучатель молока – ООО «Кузбассконсервмолоко» и место разгрузки молока указан адрес регистрации ООО «Кузбассконсервмолоко»; подписи должностных лиц спорных контрагентов в ТТН отсутствуют. В актах о расхождении при приемке молока, представленных налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, указаны подписи должностных лиц ООО «Кузбассконсервмолоко», подписи должностных лиц контрагентов отсутствуют.

В представленных доверенностях, выданных водителям, отсутствуют сведения о товаросопроводительных документах.

Доставку сырого молока осуществлял налогоплательщик автотранспортом и с использованием труда водителей привлеченного ООО «Промавто».

Из свидетельских показаний руководителя ООО «Чебулинское» Гусакова В.М. следует, что до 2013 года ООО «Кузбассконсервмолоко» являлось покупателем молока напрямую у ООО «Чебулинское», в январе 2013 года договор был подписан с ООО «ФинЛайт», однако с представителями данной организации он незнаком, документы по поставке молока в ООО «ФинЛайт» не передавались, график поставки молока согласовывался непосредственно с ООО «Кузбассконсервмолоко», его работники осуществляли контроль за поставкой молока и качеством молока.

Из свидетельских показаний генерального директора АО «Агрохолдинг «Сибиряк» Ищенко В.П. следует, что в 2014-2015 годах покупателем сырого молока являлось ООО «Кузбассконсервмолоко», при этом ООО «ФинЛайт» ему известна только как организация, связанная с транспортом, условия договора поставки, который

подписан с ООО «ФинЛайт», согласовывались с руководителями и представителями ООО «Кузбассконсервмолоко».

Согласно свидетельским показаниям должностных лиц ООО «Кузбассконсервмолоко», ООО «Чебулинское», ООО «Совхоз Тяжинский», АО «Агрохолдинг Сибиряк» (правопреемника СЗАО «Краснополянское», СЗАО «Сахаптинское»): аппаратчика охлаждения и пастеризации ООО «Кузбассконсервмолоко» Рубан М.В., инженера-технолога по сырью ООО «Кузбассконсервмолоко» Старцевой М.Г., начальника производственной лаборатории ООО «Кузбассконсервмолоко» Сюсиной Н.Ю., лаборанта-анализатора ООО «Кузбассконсервмолоко» Кузиной Е.С., рабочей пастеризатора ООО «Чебулинское» Осокиной А.А., заместителя директора по животноводству подразделения с. Чумай ООО «Чебулинское» Винниковой С.С., заведующей цеха приемки молока СЗАО «Краснополянское» Савула Г.И., заведующей цеха приемки молока СЗАО «Сахаптинское» Гусаровой С.В., водителей Симахина Е.С., Баева С.В., Князева Д.В., Науменко В.В., Чиванова Н.С., Табачкова Б.В. документооборот между данными организациями осуществлялся без участия спорных контрагентов.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции обоснованно пришел к выводу о том, что ООО «Кузбассконсервмолоко» самостоятельно осуществляло все операции, связанные с поставкой сырого молока напрямую от сельхозпроизводителей: осуществляло приемку сырого молока от сельхозпроизводителей; вскрывало пломбы запорных устройств крышек люков сливных отверстий молокоцистерн; проводило лабораторные исследования молока при приемке; составляло акты расхождения по количеству и качеству молока; согласовывало количество и качество принятого молока непосредственно с сельхозпроизводителями по телефону; производило расчет зачетного веса молока; забирало ветеринарные свидетельства и товарно-транспортные накладные у сельхозпроизводителей.

Кроме того, суд установил, что фиктивный документооборот сформирован в период выполнения функций единоличного исполнительного органа заявителя управляющей организацией ООО «УК Синергия». Как до, так и после указанного периода были оформлены прямые отношения с сельхозпроизводителями.

Все спорные контрагенты взаимозависимы, подконтрольны одной группе лиц. IP-адреса и номера телефонов идентичны; налоговые декларации организаций представлялись в налоговые органы через одного уполномоченного представителя; из протокола обыска (выемки) ОВД СУ СК России по Томской области от 07.11.2017 бухгалтерские и налоговые документы хранились на одном рабочем месте главного

бухгалтера ООО «ФинЛайт» Лузиной В.Ю.; фиктивный документооборот с ООО «Фин Лайт», ООО «ФинЛайт», ООО «Молопттранс» налогоплательщиком оформлялся последовательно (с ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915 за период январь, февраль 2015 года, с ООО «ФинЛайт» ИНН 7017356417 за период с марта по декабрь 2015 года, с ООО «Молопттранс» за период февраль - апрель 2016 года).

Кроме того, по отношению к выбору и взаимодействию с первым из спорных контрагентов ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915 судебными актами по делу А27-17479/2016 установлено преюдициально отсутствие должной осмотрительности при выборе данного контрагента и отсутствие реальных хозяйственных отношений с ним.

Денежные средства, поступившие на расчетный счет ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915, ООО «ФинЛайт» ИНН 7017356417 в качестве оплаты за молоко от заявителя, в дальнейшем обналичены Герман Ж.М., которая значится руководителем данных организаций. Последняя хотя и подтвердила, что является руководителем и учредителем, но пояснила, что в ее обязанности входит только подписание документов, коммерческой и организационной работой занимается коммерческий директор Ячменев А.Г. и менеджеры, сельхозпроизводителей – поставщиков молока, которое впоследствии реализовывалось заявителю, назвать не смогла (протоколы допросов от 11.12.2015 № 431, 05.03.2015 №18).

Перечисления денежных средств за сырье в адрес ООО «Молопттранс» от налогоплательщика отсутствовали, в доказательство оплаты налогоплательщиком представлены соглашения о переводе долга с налогоплательщика на ООО «Альфа», ООО «Трейд-Регион», которые являются подконтрольными одним лицам и относятся к одной группе лиц с обществами «Фин Лайт», «Молопттранс». Данные соглашения со стороны налогоплательщика подписаны неуполномоченным лицом (генеральным директором ООО «УК Синергия» Вальц С.В., тогда как в данный период руководителем ООО «Кузбассконсервмолоко» являлся Краснощеков Ю.М.), а также со стороны ООО «Молопттранс» неуполномоченным лицом (лицом, которое согласно данным Единого государственного реестра юридических лиц числится руководителем ООО «Молопттранс», Алиевой А.О., тогда как в данный период Алиева А.О. отбывала наказание в местах лишения свободы и согласно свидетельским показаниям Алиевой А.О. не является руководителем ООО «Молопттранс», документы не подписывала, договоры не заключала). Исходя из выписки по расчетному счету ООО «Молопттранс», оплата от «новых должников» ООО «Альфа», ООО «Трейд-Регион» также не поступила.

АО «Агрохолдинг «Сибиряк» не подтверждено заключение договора по поставке молока с ООО «Молопттранс», также между данными организациями отсутствуют перечисления денежных средств по расчетному счету. Оплата поступала от заявителя в ООО «Трейд-Регион», а затем частично сельхозпроизводителю АО «Агрохолдинг «Сибиряк», частично – на картсчета физических лиц Диденко М.А., Герман Ж.А., Олейник С.В.

Установленные судом первой инстанции указанные выше обстоятельства нашли подтверждение в ходе рассмотрения дела в суде апелляционной инстанции, подтверждаются материалами дела, не опровергнуты обществом.

В связи с чем суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что установленные в ходе налоговой проверки обстоятельства совершения обществом хозяйственных операций свидетельствуют о недобросовестном поведении налогоплательщика, совершении им действий, направленных на неполную уплату налогов путем включения налогоплательщиком в цепочку поставки молока от сельхозпроизводителей подконтрольных организаций ООО «Фин Лайт» (ИНН 7017135915), ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017356417), ООО «Молопттранс», создании фиктивного документооборота с целью добавления к цене товара добавленной стоимости (наценки) и возможности применения вычета «входного» НДС, уменьшения налоговой базы и суммы подлежащих к уплате налогов в бюджет посредством замены лиц, фактически поставляющих проверяемому налогоплательщику сырого молока на проблемных контрагентов, которые в действительности не совершали хозяйственных операций по отгрузке, поставке, перевозке, передаче молока.

На основании изложенного суд апелляционной инстанции соглашается с выводами налогового органа о несоблюдении ООО «Кузбассконсервмолоко» условий, установленных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, и правомерности доначисления НДС, налога на прибыль, соответствующих сумм пени и штрафа.

Проанализировав выводы налогового органа, изложенные в оспариваемом решении, материалы налоговой проверки и представленные доказательства, суд апелляционной инстанции приходит к выводу об обоснованности довода налогового органа в части выводов суда первой инстанции о не проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента, подписания документов неустановленными лицами, поскольку налоговый орган, отказывая в решении в предоставлении вычета по НДС, руководствовался установленными в соответствии с пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ обстоятельствами: наличие доказательств виновных

действий общества по использованию оформленных от имени взаимозависимых и подконтрольных контрагентов документов для создания видимости поставки товара от сельхозпроизводителей через данных контрагентов в целях неуплаты налогов.

В связи с чем мотивировочная часть решения суда подлежит изменению путем включения в нее вывода об установлении в рамках выездной налоговой проверки факта несоблюдения обществом условий, предусмотренных подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, для применения вычета по НДС по взаимоотношениям с ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017135915), ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017356417), ООО «Молопттранс».

Судом апелляционной инстанции отклоняются доводы отзыва ООО «Кузбассконсервмолоко» со ссылкой на пункт 3 статьи 54.1 НК РФ, поскольку нарушение данного пункта налоговым органом налогоплательщику не вменялось.

На основании установленных судом первой инстанции, судом апелляционной инстанции в ходе рассмотрения дела фактических обстоятельств, представленных в материалы дела доказательств, и изложенного судом апелляционной инстанции правового подхода к порядку применения положений статьи 54.1 НК РФ, суд апелляционной инстанции отклоняет доводы налогоплательщика о неподтверждении налоговым органом обстоятельств создания схемы по получению необоснованной налоговой экономии, направленной на уклонение от уплаты налогов; о формальном подходе налогового органа в ходе проверки к оценке хозяйственных операций налогоплательщика; необходимости учета прямых и экономически обоснованных затрат налогоплательщика с целью исключения искажения реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 №3115-О, положения статей 153 и 249 НК РФ, направленные на создание надлежащей нормативной основы для исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налогов, подлежат применению во взаимосвязи со статьями 54, 45.1 НК РФ, сами по себе не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических (неискаженных) показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика, а потому не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявителя.

Таким образом, учет расходов при исчислении налога на прибыль организаций при определении обязательств налогоплательщика, чьи действия по злоупотреблению

своим правом подпадают под положения статьи 54.1 НК РФ, положениями данной статьи не предусмотрен, соответственно доводы общества в суде апелляционной инстанции об исчислении налога на прибыль с валовой выручки при применении положений статьи 54.1 НК РФ в том понимании, которое им придает налоговый орган, являются ошибочными.

Поскольку в случае, если бы налогоплательщик действовал добросовестно, а именно не включал в цепочку поставки молока от сельхозпроизводителей подконтрольные организации ООО «Фин Лайт» (ИНН 7017135915), ООО «ФинЛайт» (ИНН 7017356417), ООО «Молопттранс», не создавал фиктивного документооборота с целью добавления к цене товара добавленной стоимости (наценки) и возможности применения вычета «входного» НДС, уменьшения налоговой базы и суммы подлежащих к уплате налогов в бюджет посредством замены лиц, фактически поставляющих проверяемому налогоплательщику сырое молоко на проблемных контрагентов, которые в действительности не совершали хозяйственных операций, то у него отсутствовали бы затраты по хозяйственным операциям с проблемными контрагентами и, соответственно, налогооблагаемая база, с которой осуществляется исчисление налога, подлежащего уплате в бюджет, формировалась бы без учета этих затрат.

Довод налогоплательщика о необходимости исчисления реального размера предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при расчете налога на прибыль исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам, отклоняется как основанный на ошибочном толковании норм налогового законодательства, поскольку в данном случае отсутствуют условия, предусмотренные статьей 31 НК РФ, дающие право налоговому органу определять суммы налогов расчетным путем.

По указанным основаниям суд апелляционной инстанции не может согласиться с выводом суда первой инстанции о том, что налогоплательщик, вовсе не представивший налоговому органу на проверку никаких документов по совершенным сделкам, будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода, то есть будет поставлен в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, который представил документы, не соответствующие требованиям статьи 54.1 НК РФ, что не отвечает принципам справедливости и правовой определенности. Положения подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ допускают применение расчетного метода определения сумм налога в исключительных случаях, а именно при создании действиями (бездействием) налогоплательщика невозможности исчислить налог в

установленном законом порядке. Указанные действия в рамках рассмотрения настоящего дела отсутствуют.

При таких обстоятельствах решение суда первой инстанции с учетом изменения его мотивировочной части в части выводов по НДС и признании недействительным решения Инспекции от 14.09.2018 № 6 в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 11 200 069 руб., соответствующих сумм пени и штрафа, подлежит отмене в полном объеме как принятое при неправильном применении норм материального права.

В порядке выполнения требований пункта 2 статьи 269 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации апелляционный суд считает необходимым принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных обществом требований о признании недействительным решения от 14.09.2018 №6 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Поскольку Инспекция освобождена от уплаты государственной пошлины на основании пункта 1 статьи 333.37 НК РФ, вопрос о распределении расходов по государственной пошлине судом апелляционной инстанции не рассматривается.

Руководствуясь пунктом 2 статьи 269, частью 2 статьи 270, статьей 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд апелляционной инстанции

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 по делу № А27-17275/2019 отменить.

Принять по делу новый судебный акт.

В удовлетворении заявленного обществом с ограниченной ответственностью «Кузбассконсервмолоко» требования о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области от 14.09.2018 № 6 отказать.

Постановление может быть обжаловано в порядке кассационного производства в Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в срок, не превышающий двух месяцев со дня вступления его в законную силу, путем подачи кассационной жалобы через Арбитражный суд Кемеровской области.

Председательствующий

И.И. Бородулина

Судьи:

К.Д. Логачев

С.Н. Хайкина