

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

ул. Якубовича, д.4, Санкт-Петербург, 190000
<http://fasszo.arbitr.ru>

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

30 августа 2018 года

Дело № А66-11895/2017

Арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Родина Ю.А., судей Васильевой Е.С., Соколовой С.В., при участии от общества с ограниченной ответственностью «ЛИТКОМ» Людского В.А. (доверенность от 09.01.2018), от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области Шмычковой Е.В. (доверенность от 31.10.2017 № 04-34/20077) и Смирновой Т.В. (доверенность от 08.12.2017 № 04-34/24895),

рассмотрев 30.08.2018 в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «ЛИТКОМ» на решение Арбитражного суда Тверской области от 11.12.2017 (судья Пугачев А.А.) и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.05.2018 (судьи Мурахина Н.В., Докшина А.Ю., Осокина Н.Н.) по делу № А66-11895/2017,

у с т а н о в и л:

Общество с ограниченной ответственностью «ЛИТКОМ», место нахождения: 170026, город Тверь, Комсомольский проспект, дом 5, корпус 1, офис 501/1, ОГРН 1116952006082, ИНН 6950131274 (далее – Общество), обратилось в Арбитражный суд Тверской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тверской области, место нахождения: 170043, город Тверь, Октябрьский проспект, дом 26, ОГРН 1066950075081, ИНН 6952000012 (далее – Инспекция), от 14.04.2017 № 7.

Решением суда первой инстанции от 11.12.2017, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда от 24.05.2018, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе Общество, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального и процессуального права, просит отменить решение от 11.12.2017 и постановление от 24.05.2018 в части отказа в признании недействительным решения Инспекции о доначислении налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль), начислении соответствующих сумм пеней и штрафа по эпизоду, касающемуся отнесения налогоплательщиком на расходы затрат в виде вознаграждения управляющему, и принять по данному делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований в этой части. По мнению подателя жалобы, спорные выплаты правомерно отнесены в состав расходов на основании подпункта 18 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) как расходы на управление организацией; затраты, понесенные Обществом на оплату услуг управляющего, документально подтверждены и экономически оправданы; у налогового органа и

судов не имеется полномочий оценивать расходы налогоплательщика с позиции их экономической целесообразности даже в случае, если управляющим является взаимозависимое лицо. Также Общество считает, что суды неправомерно основывали свои выводы на основании анализа условий договора от 24.08.2011 без учета дополнительных соглашений к нему. Более того, утверждение судов об отсутствии у сторон – Общества и индивидуального предпринимателя Конопольского Егора Николаевича предусмотренных договором правовых последствий (намерения Общества оплатить в полном объеме услуги управляющего) сделано без исследования представленных доказательств, подтверждающих погашение налогоплательщиком задолженности после 31.12.2014 и отражение Конопольским Е.Н. полученных денежных средств в составе налогооблагаемых доходов.

В отзыве на кассационную жалобу Инспекция, считая принятые судами по данному делу решение и постановление в оспоренной налогоплательщиком части законными и обоснованными, просит оставить их без изменения.

В судебном заседании представитель Общества поддержал доводы кассационной жалобы, а представители налогового органа возражали против ее удовлетворения по мотивам, изложенным в отзыве.

Законность обжалуемых судебных актов проверена в кассационном порядке.

Как видно из материалов дела, Инспекция по результатам проведенной в отношении Общества выездной налоговой проверки за период с 01.01.2013 по 31.12.2014 составила акт от 16.12.2016 № 28 и приняла решение от 14.04.2017 № 7 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В соответствии с указанным решением Обществу доначислено 609 442 руб. налога на добавленную стоимость и 9 043 794 руб. налога на прибыль, а также начислено 2 719 369 руб. 87 коп. пеней за нарушение срока уплаты этих налогов. Кроме того, налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в виде взыскания 1 924 251 руб. 48 коп. штрафа.

Управление Федеральной налоговой службы по Тверской области решением от 04.07.2017 № 08-11/138 оставило без удовлетворения апелляционную жалобу Общества на решение налогового органа.

Общество оспорило решение Инспекции в судебном порядке.

Суды первой и апелляционной инстанций отказали в удовлетворении заявленных требований.

Судом кассационной инстанции в соответствии со статьей 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) проверена законность принятых по делу судебных актов в пределах доводов кассационной жалобы Общества и возражений относительно жалобы.

Изучив материалы дела, доводы жалобы и проверив правильность применения судами первой и апелляционной инстанций норм материального и процессуального права, кассационная инстанция не находит оснований для удовлетворения жалобы.

Основанием доначисления по итогам проверки 8 681 176 руб. налога на прибыль за 2013 – 2014 годы, начисления пеней и штрафа послужил вывод Инспекции о неправомерном включении Обществом в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, 43 405 880 руб. затрат в виде вознаграждения управляющему.

Статьей 247 НК РФ установлено, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком и определяемая для российских организаций как

полученные ими доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В силу статьи 252 НК РФ расходы - это обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 названного Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Отличительным признаком расходов, связанных с производством и реализацией (статьи 253 - 255, 260 - 264 НК РФ), является их направленность на развитие производства и сохранение его прибыльности.

В частности, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями (подпункт 18 пункта 1 статьи 264 НК РФ).

В обоснование затрат на оплату вознаграждения управляющему Обществу представлено договор на оказание услуг по управлению обществом от 24.08.2011, заключенный с предпринимателем Конопольским Е.Н.

Пунктом 1 статьи 42 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее - Закон № 14-ФЗ) предусмотрена возможность передачи полномочий единоличного исполнительного органа общества с ограниченной ответственностью управляющему.

Принятие решений о передаче полномочий единоличного исполнительного органа общества коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю, об утверждении управляющего и условий договора с ним относится к компетенции общего собрания участников либо совета директоров (наблюдательного совета) (подпункт 2 пункта 2.1 статьи 32, подпункт 4 пункта 2 статьи 33 Закона № 14-ФЗ).

Как следует из материалов дела, Общество зарегистрировано в качестве юридического лица 23.03.2011, его учредителем и единственным участником является Конопольский Е.Н.

Впоследствии (29.06.2011) Конопольский Е.Н. зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя, указав в качестве основного вида деятельности – консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления.

Решением единственного участника Общества от 24.08.2011 принято решение о досрочном прекращении полномочий генерального директора Общества Конопольского Е.Н. с 24.08.2011; в целях повышения эффективности управления Обществом полномочия единственного исполнительного органа Общества переданы предпринимателю Конопольскому Е.Н. с 24.08.2011 на неопределенный срок.

Договором от 24.08.2011 предусмотрена выплата управляющему вознаграждения за оказание следующих услуг: осуществление общего руководства текущей деятельностью Общества; представление интересов Общества в отношениях с другими организациями, предприятиями, учреждениями, иными юридическими и физическими лицами; осуществление

полномочий по управлению Обществом путем принятия решений в форме приказов, а также посредством заключения различного рода сделок; выдача доверенностей на право представления интересов Общества; издание приказов о назначении на должность работников Общества и иных; обеспечение выполнения решений общих собраний участников Общества и т.д.

В пункте 5.1 договора (в редакции дополнительного соглашения от 30.09.2011 № 1/11) ежегодное вознаграждение установлено в сумме не менее 6000 руб. (минимальное вознаграждение), но не превышающей 45% от валовой прибыли Общества и определяемой в дополнительных соглашениях. В течение года Общество по согласованию сторон может уплачивать управляющему авансовые платежи в счет годового вознаграждения исходя из валовой прибыли за отчетные периоды (1 квартал, 6 месяцев, 9 месяцев).

В пункте 2.3.2 договора указано на обязанность управляющего представлять общему собранию участников Общества ежегодный отчет о своей деятельности во исполнение договора и осуществление функций исполнительного органа Общества. Отчет представляется управляющим на очередном общем собрании Общества, начиная с первого собрания, проводимого по итогам финансового года Общества, в котором был заключен договор. В этом пункте также регламентировано содержание отчета.

Согласно пункту 2.3.1 договора (в редакции дополнительного соглашения от 30.09.2011 № 1/11) управляющий подотчетен общему собранию участников Общества в случае, когда по состоянию на конец отчетного года в Обществе более одного участника. Если по состоянию на конец отчетного года в Обществе единственный участник, ежегодный отчет по пункту 2.3.2 договора представляется по требованию единственного участника.

В подтверждение оказания Конопольским Е.Н. услуг по управлению организацией Общество сослалось на дополнительные соглашения от 30.06.2013 № 1/13, от 30.09.2013 № 2/13, от 31.12.2013 № 3/13, от 31.03.2014 № 1/14, от 30.06.2014 № 3/14, от 30.09.2014 № 4/14, от 31.12.2014 № 5/14, в которых отражено, что Общество подтверждает исполнение управляющим договорных обязательств, достижение Обществом положительного финансового результата и обязуется уплатить стоимость услуг (авансовые платежи), а также на акты приемки оказанных услуг.

Стоимость услуг управляющего за 2013 год составила 32 312 000 руб. (40% от валовой прибыли, указанной в отчете о прибылях и убытках за 2013 год, составившей 80 780 000 руб.).

Стоимость услуг управляющего за 2014 год составила 21 000 000 руб. (37,84% от валовой прибыли, указанной в отчете о прибылях и убытках за 2014 год, составившей 55 497 000 руб.).

В ходе выездной налоговой проверки выяснено, что Общество в соответствии с договорами от 24.08.2011 перечислило в 2013 – 2014 годах управляющему 9 906 120 руб., в том числе 2 646 120 руб. в 2013 году и 7 230 000 руб. в 2014 году.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в абзаце 2 пункта 1 постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление № 53) разъяснил, что уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы признается налоговой выгодой.

Пунктом 3 названного Постановления определено, что 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).

На основании пункта 9 постановления № 53 оценка 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. Поэтому если 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.

По итогам проверки налоговый орган признал расходы Общества экономически необоснованными, поскольку они, по мнению Инспекции, направлены на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды за счет уменьшения налогооблагаемой базы. Об экономической необоснованности произведенных Обществом затрат свидетельствует, как полагает налоговый орган, взаимозависимость Общества и Конопольского Е.Н.; факт регистрации Конопольского Е.Н. в качестве индивидуального предпринимателя 29.06.2011, т.е. незадолго до заключения договора по управлению обществом от 24.08.2011; поступление на расчетный счет предпринимателя денежных средств за оказанные услуги только от Общества; длительная просрочка оплаты услуг управляющего; отсутствие отчетов о проделанной работе по управлению организацией. Также Инспекция отметила, что изначально в соответствии с решением единственного участника Общества от 24.08.2011 и договором от 24.08.2011 размер вознаграждения управляющего был установлен в зависимости от чистой прибыли. Предусмотренный в дополнительных соглашениях размер вознаграждения управляющего, рассчитанный исходя из валовой прибыли и процентной ставки, исчисленной отношением суммы расходов по управлению к валовой прибыли, нельзя считать экономически обоснованным, поскольку такой расчет не связан с конечным финансовым результатом работы Общества. Согласно решению единственного участника Общества от 24.08.2011 заключение договора на оказание услуг по управлению обществом от 24.08.2011 было направлено на увеличение чистой прибыли, остающейся в распоряжении Общества. Между тем фактически размер вознаграждения управляющего превышает чистую прибыль Общества в 2013 году в 2,6 раза, в 2014 году – в 5,7 раз.

Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, руководствуясь положениями статей 252, 264 НК РФ, учитывая разъяснения, изложенные в постановлении № 53, суды исходили из того, что факт взаимозависимости Конопольского Е.Н. и Общества в совокупности с иными доказательствами свидетельствует о согласованности действий управляющего и Общества, направленных исключительно на незаконную минимизацию налоговых обязательств налогоплательщика, поэтому согласились с выводами налогового органа и признали решение Инспекции законным в оспариваемой части.

Ссылка подателя жалобы о том, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит положений, позволяющих налоговому органу и судам оценивать расходы налогоплательщика с позиции их экономической целесообразности даже в случае заключения договора с взаимозависимым лицом, отклоняется кассационной инстанцией.

Действительно налоговое законодательство не содержит положений, позволяющих налоговому органу при применении статьи 252 НК РФ оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности. Расходы признаются экономически обоснованными, если они необходимы для деятельности налогоплательщика (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.03.2011 № 8905/10 и от 25.02.2010 № 13640/09).

Однако это не означает, что экономически оправданными могут признаваться расходы, произведенные вне связи с экономической деятельностью налогоплательщика.

Таким образом, на налогоплательщике в соответствии с пунктом 1 статьи 54, пунктом 1 статьи 252 НК РФ и частью 1 статьи 65 АПК РФ лежит бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных затрат и их экономическую оправданность.

При рассмотрении дела суды посчитали, что заключенный Обществом с Конопольским Е.Н. договор по управлению организацией составлен с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде искусственного роста затрат, учитываемых для целей налогообложения, доказательств обратного заявителем в материалы дела не представлено.

В ходе исследования обстоятельств дела судами установлено, что Конопольский Е.Н. как предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения, в соответствии с пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ не отразил всю сумму начисленного за 2013 – 2014 годы вознаграждения в составе налогооблагаемых доходов за указанные налоговые периоды. Между тем Общество в полном объеме учло в составе расходов по налогу на прибыль за 2013 – 2014 годы вознаграждение в сумме 53 312 000 руб.

При этом судами учтено, что Конопольский Е.Н., выполняя функции единоличного исполнительного органа Общества и являющийся одновременно его единственным участником, имел возможность беспрепятственного получения собственного вознаграждения. Однако ни в ходе проверки, ни в ходе судебного разбирательства Общество не привело разумные причины невыплаты вознаграждения в спорной сумме в течение длительного периода времени, не раскрыло истинные причины неосуществления платежей.

Аргументированного обоснования причин передачи единственным участником Общества и его директором - Конопольским Е.Н. функций исполнительного органа Общества самому себе заявитель в ходе судебного разбирательства также не привел.

Данных о том, что до заключения договора по управлению организацией рассматривались иные кандидатуры управляющего, в материалах дела нет.

Не заявляло Общество и о том, что после заключения договора от 24.08.2011 функции его единственного участника и директора Конопольского Е.Н. как управляющего изменились.

Доказательства, подтверждающие, что в связи с прекращением полномочий Конопольского Е.Н. как директора Общества и заключением с ним договора на управление организацией улучшились финансовые и производственные показатели Общества, заявитель в материалы дела не представил. Более того, налогоплательщиком не представлено какого-либо экономического обоснования того, что показатели финансово-хозяйственной деятельности Общества могли увеличиться именно по причине заключения с Конопольским Е.Н. договора по управлению.

При этом судами отмечено, что в спорный период штатным сотрудникам Общества заработная плата была установлена в пределах 6000 руб.,

утверждение заявителя о том, что целью заключения договора было стимулирование управляющего на более эффективное руководство, поскольку размер его вознаграждения установлен в зависимости от показателей хозяйственной деятельности Общества, неосновательно. Как указали суды, вознаграждение управляющего, являющегося одновременно единственным участником Обществом, в 6 раз превышало размер чистой прибыли Общества (8 534 000 руб.) и в 132 раза фонд оплаты труда всех работников заявителя (402 448 руб.).

Кроме того, судами принято во внимание, что в представленных Обществом актах приемки оказанных услуг отсутствует конкретизация оказанных услуг, не указано, какие конкретно действия осуществлены управляющим за отчетный период, из их содержания невозможно определить фактический объем и характер проделанной управляющим работы. Отчеты о проделанной работе по управлению организаций Конопольским Е.Н. не составлялись и у Общества отсутствуют.

Довод подателя жалобы о том, что суды не проанализировали условия договора от 24.08.2011 с учетом изменений, внесенных дополнительными соглашениями, кассационная инстанция считает несостоятельным.

На основании изложенного суды правомерно согласились с выводами Инспекции о том, что действия Общества по заключению договора управления с Конопольским Е.Н. не имели разумной деловой цели и намерений создать предусмотренные договором правовые последствия с целью получения определенного экономического эффекта, а были направлены на минимизацию налоговых обязательств Общества.

Утверждение подателя жалобы о том, что представленные Обществом доказательства выплаты управляющему вознаграждения по окончании налоговых периодов, охваченных налоговой проверкой, и отражения Конопольским Е.Н. поступивших денежных средств в составе налогооблагаемых доходов, не получили оценку судов, не принимается судом кассационной инстанции.

Как следует из материалов дела, в подтверждение выплаты вознаграждения управляющему Общество представило договоры уступки права требования (цессии), а также акт сверки и платежные поручения. В платежных поручениях не отражен период, за который производится оплата по договору на оказание услуг по управлению, в договорах уступки права требования (цессии) также не содержится данных о периоде, за который засчитывается задолженность по договору от 24.08.2011.

Суды критически отнеслись к представленным Обществом договорам уступки права требования (цессии) и не признали их в качестве надлежащих доказательств погашения спорной задолженности, приняв во внимание возражения, заявленные Инспекции, которые налогоплательщиком в ходе судебного разбирательства не были опровергнуты.

В соответствии с частью 1 статьи 168 АПК РФ при принятии решения арбитражный суд оценивает доказательства и доводы, приведенные лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений.

В рамках своих полномочий судами в соответствии с требованиями статьи 71 АПК РФ дана надлежащая оценка доказательствам по делу. Достаточных и достоверных данных, подтверждающих несоблюдение судами требований статьи 71 АПК РФ и неправильное применение норм процессуального законодательства, в кассационной жалобе не содержится.

То обстоятельство, что в обжалуемых судебных актах не названы какие-либо из имеющихся в деле доказательств либо доводы, не свидетельствует о

том, что данные доказательства и доводы судами не оценены.

Все доводы Общества, изложенные в кассационной жалобе, повторяют позицию заявителя по спору, являлись предметом рассмотрения судов и им дана надлежащая правовая оценка, не опровергают их выводы, не подтверждают существенных нарушений норм материального и процессуального права.

Иная оценка подателем кассационной жалобы обстоятельств спора не подтверждает нарушений судами норм материального и процессуального права, повлиявших на исход дела, и не является достаточным основанием для отмены обжалуемых судебных актов.

При таких обстоятельствах суд кассационной инстанции не находит оснований для отмены (изменения) обжалуемых судебных актов и удовлетворения кассационной жалобы.

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 Тверской области от 11.12.2017 и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.05.2018 по делу № А66-11895/2017 оставить без изменения, а кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «ЛИТКОМ» - без удовлетворения.

Председательствующий

Ю.А. Родин

Судьи

Е.С. Васильева

С.В. Соколова