

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

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

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

№ Ф09-7120/18

Екатеринбург

21 ноября 2018 г.

Дело № А76-34350/2017

Резолютивная часть постановления объявлена 19 ноября 2018 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 21 ноября 2018 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:

председательствующего Гавриленко О. Л.,

судей Сухановой Н. Н., Поротниковой Е. А.,

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Кондратьевой К.А. рассмотрел в судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по Челябинской области (далее – инспекция, налоговый орган) на решение Арбитражного суда Челябинской области от 05.03.2018 по делу № А76-34350/2017 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.07.2018 по тому же делу.

В судебном заседании, проведенном с использованием систем видеоконференц-связи, при содействии Арбитражного суда Челябинской области, приняли участие представители:

инспекции – Рыбакова Н.И (доверенность от 15.10.2018), Толкачев О.А. (доверенность от 09.01.2018), Павлюк С.Н. (доверенность от 06.08.2018);

общества с ограниченной ответственностью «Компания Энергопродукт» (далее – общество, налогоплательщик, заявитель) – Апалькова Т.А. (доверенность от 31.10.2017 № 252).

Общество обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции от 29.06.2017 № 14-16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение инспекции) в части доначисления налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в размере 1 237 491 руб., налога на прибыль организаций в сумме 1 374 994 руб., начисления соответствующих пеней и штрафов.

В порядке статьи 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации определением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 14.06.2017 года к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечен

индивидуальный предприниматель Сергиенко Дмитрий Валерьевич (далее – предприниматель, Сергиенко Д.В.)

Решением суда от 05.03.2018 года (судья Свечников А.П.) заявленные требования удовлетворены. Решение инспекции признано недействительным, на налоговый орган возложена обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.07.2018 (судьи Костин В.Ю., Иванова Н.А., Плаксина Н.Г.) решение суда оставлено без изменения.

В кассационной жалобе налоговый орган, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права, несоответствие выводов фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, просит указанные судебные акты отменить, в удовлетворении заявленных требований отказать.

По мнению заявителя жалобы, суды, отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности, в нарушение положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не дали должной правовой оценки всей совокупности доказательств, добытых в ходе мероприятий налогового контроля; неверно определив предмет доказывания по настоящему делу, признали налогоплательщика имеющим право на получение налогового вычета по агентским договорам с Сергиенко Д.В., вовсе не являющимся плательщиком НДС исходя из применяемого им специального налогового режима.

Вместе с тем суды не учли, что доначисление спорных сумм в действительности являлось следствием вывода о наличии согласованных действий между налогоплательщиком и предпринимателем Сергиенко Д.В., созданием ими схемы уклонения от налогообложения путем формального заключения агентского договора, по условиям которого общество осуществляло розничную реализацию фактически собственного бензина, но от имени предпринимателя. Подобная организация хозяйственных взаимоотношений позволяла налогоплательщику уплачивать НДС и налог на прибыль организаций только лишь исходя из суммы агентского вознаграждения, тогда как остальная часть выручки за бензин относилась к доходу предпринимателя, находящегося на упрощенной системе налогообложения (далее – УСНО) и уплачивающего налог по ставке 15%.

Заявленный довод о фиктивном характере агентских отношений между предпринимателем и налогоплательщиком мотивирует ссылкой на установленные в ходе проверки обстоятельства, свидетельствующие о взаимозависимости указанных лиц, единстве поставщиков и трудовых ресурсов, единстве программного обеспечения по учету получаемой выручки, совместном обезличенном хранении и реализации идентичного товара, приобретенного обществом напрямую и через Сергиенко Д.В. Экономическое обоснование сделки налогоплательщиком, связанное с нехваткой собственных оборотных средств, оценивает критически, указывая на имеющуюся у

предпринимателя существенную сумму задолженности перед заявителем за оказание агентских услуг.

В отзыве на кассационную жалобу налогоплательщик просит указанные судебные акты оставить без изменения, кассационную жалобу инспекции – без удовлетворения. Считает выводы инспекции о нереальности спорных хозяйственных операций предположительными, поскольку фактическое поступление товара в адрес общества и дальнейшее его использование в предпринимательской деятельности налоговым органом не опровергнуто.

Как следует из материалов дела, по результатам выездной налоговой проверки деятельности общества за период с 01.01.2014 по 31.12.2015 инспекцией оформлен акт от 26.05.2017 № 14-16 и вынесено оспариваемое решение, которым налогоплательщику предложено уплатить НДС в размере 1 237 491 руб., налог на прибыль организаций в сумме 1 374 994 руб.; пени по НДС – 315 374 руб. 72 коп., пени по налогу на прибыль организаций – 437 039 руб. 04 руб., штрафы, предусмотренные пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс, НК РФ), за неполную уплату НДС и налога на прибыль организаций в размере 123 749 руб. и 137 499 руб. соответственно.

Основанием к доначислению указанных сумм послужил вывод инспекции о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в результате занижения налогооблагаемой базы по НДС и налогу на прибыль организаций за счет формального заключения агентских договоров с Сергиенко Д.В., в рамках которых общество фактически осуществляло реализацию собственного товара от имени предпринимателя, распределяя большую часть выручки от реализации (за минусом агентского вознаграждения) в доход Сергиенко Д.В., применяющего УСНО. При исчислении налога, подлежащего уплате в бюджет, инспекция, признавая выручку, полученную от реализации нефтепродуктов, формально принадлежащих предпринимателю, выручкой самого общества, уменьшила её размер на расходы, понесенные обществом в связи с приобретением указанного товара у поставщиков.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области № 16-07/004848 от 04.10.2017 решение инспекции утверждено.

Налогоплательщик, не согласившись с выводами инспекции, обратился с соответствующим заявлением в арбитражный суд.

Суды удовлетворили заявленные требования, посчитав, что собранные инспекцией доказательства, будучи неспособными бесспорно опровергнуть реальность оказания агентских услуг, не могут служить основанием для отказа налогоплательщику в праве на получение налогового вычета.

Суд кассационной инстанции, проверив законность обжалуемых судебных актов, приходит к следующим выводам.

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Пунктом 1 статьи 248 НК РФ установлено, что к доходам в целях налогообложения прибыли относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

Доходы от реализации определяются в порядке, установленном статьей 249 НК РФ, с учетом положений главы 25 названного Кодекса.

В силу пункта 1 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.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ определено, что объектом обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 154 НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено данной статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Избежание налогообложения в результате совершения действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, является неправомерным поведением участника гражданского оборота, не совместимым с положениями статьи 3 НК РФ, поскольку приводит к возникновению у лиц, обязанных к уплате налога, неоправданного преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, нарушению публичного интереса.

Из определений Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 № 169-О и от 04.11.2004 № 324-О следует, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок на предмет их действительности. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

В соответствии с пунктами 3, 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» (далее - постановление № 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. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством Российской Федерации 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.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной 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).

Установление наличия или отсутствия 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 экономической деятельности (пункт 9 постановления № 53).

При этом 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.

На основании пункта 7 названного постановления, если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в проверяемом периоде общество занималось реализацией как собственных нефтепродуктов, так и нефтепродуктов, принадлежащих иным хозяйствующим субъектам, в том числе Сергиенко Д.В., действуя от имени последнего как агент в рамках агентского договора от 02.10.2008 №72/1/08У.

Согласно условиям указанного договора агент (налогоплательщик) обязался по поручению принципала (предпринимателя) через сеть автозаправочных станций реализовать нефтепродукты принципала по цене, определяемой принципалом, заключать договоры по поставке товара, а также иные договоры по поручению принципала. Принципал в свою очередь принял на себя обязательство выплатить агенту вознаграждение за оказанные услуги, возместить агенту суммы, израсходованные им по исполнению данного договора, сверх переданных средств. Размер агентского вознаграждения общества равнялся 70 коп. за 1 литр реализованного бензина.

В подтверждение исполнения принятых обязательств общество представило агентский договор, отчеты по продажам, акты выполненных работ, отражающие количество проданного товара и сумму выплаченного агенту вознаграждения.

Оценив данные документы применительно к фактическим обстоятельствам взаимоотношений сторон, установленным при проведении мероприятий налогового контроля, принимая во внимание косвенную

подконтрольность предпринимателя обществу и влияние последнего на хозяйственную деятельность налогоплательщика, налоговый орган признал агентское соглашение фиктивным, а действия его сторон согласованными, направленными на создание схемы минимизации налоговых обязательств общества путем «дробления бизнеса», что позволяло налогоплательщику уменьшить доходную часть налоговой базы по налогу на прибыль организаций и НДС, посредством отнесения большей части выручки за реализованный бензин за минусом агентского вознаграждения в счет выручки Сергиенко Д.В., находящегося на УСНО.

В частности инспекция установила, что Сергиенко Д.В., одновременно является учредителем общества с долей участия 19 %; дата регистрации его качестве предпринимателя совпадает с датой заключения агентского соглашения; цена оказываемых агентских услуг в 1,5-2 раза меньше цены тех же услуг, оказываемых обществом иным юридическим лицам. На основании указанных обстоятельств, с учетом идентичности отдельных реквизитов налоговой отчетности общества и предпринимателя (телефонов и адресов электронной почты контактных лиц), единства лица, осуществляющего бухгалтерское сопровождение деятельности указанных хозяйствующих субъектов, инспекция сочла контрагентов взаимозависимыми лицами.

Кроме того, на основании результатов анализа финансового состояния предпринимателя, не имеющего собственных транспортных средств (бензовозов), автозаправочных станций, сотрудников, инспекция признала его неспособным исполнить принятые договорные обязательства; учитывая значительный размер задолженности, имеющейся у Сергиенко Д.В. перед обществом за оказание агентских услуг, также посчитала заключение данной сделки экономически необоснованным и неразумным для общества, которое согласно пояснениям его руководителя Белавина А.Г. нуждалось в пополнении оборотных средств.

Заявленный довод инспекция также обосновала ссылкой на единство поставщиков, у которых общество и предприниматель приобретали бензин, на обезличенность и нераздельность его хранения на автозаправочных станциях заявителя, на наличие общего трудового ресурса и программного обеспечения по учету движения товара и получаемой выручки.

С опорой на содержание показаний свидетелей – работников автозаправочных станций заявителя, опровергнувших свое знакомство с Сергиенко Д.В., и пояснивших, что поиском поставщиков и установкой цен занимался только руководитель общества – Белавин А.Г., инспекция признала деятельность предпринимателя формальной.

Указанные обстоятельства позволили инспекции учесть всю выручку, полученную предпринимателем от продажи бензина обществом в качестве агента, как выручку самого агента от реализации собственного товара, намеренно документально оформленного как товар Сергиенко Д.В.

Суды, делая выводы не соотносимые с выводами налогового органа, между тем оценили всю вышеизложенную совокупность представленных доказательств, не обнаружив среди них оснований признать действия

налогоплательщика недобросовестными, а полученную им выгоду необоснованной.

В частности и материалов проверки не следует, что Сергиенко Д.В., зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя в 2008 году и неоднократно проверяемый налоговым органом, в действительности не вел хозяйственной деятельности, не вступал в договорные отношения, не получал выручку, не уплачивал налоги.

Напротив, заключив агентское соглашение с обществом, предприниматель от своего имени приобретал нефтепродукты, в том числе у поставщиков, отличных от поставщиков налогоплательщика; не имея собственного транспорта, возмещал агенту расходы, связанные с транспортировкой товара до местонахождения автозаправочных станций; производил иные характерные для предпринимательской деятельности платежи.

Оценивая действия налогоплательщика с точки зрения создания им схемы «дробления бизнеса», под которой понимается, в том числе разделение единого технологического процесса между разными субъектами предпринимательской деятельности, суды не обнаружили оснований полагать, что параллельная реализация как собственного товара, так и товара третьих лиц (в данном случае Сергиенко Д.В.), являлась единым процессом и могла рассматриваться в качестве деятельности, направленной исключительно на оптимизацию налогообложения.

Спорная сделка, несмотря на свою заниженную стоимость, тем не менее соответствовала обычной деятельности общества, которое, с целью расширения рынка сбыта ГСМ, занималось продажей топлива также в интересах других юридических лиц - ООО «Коматек-Плюс», ООО «Антэк», ООО «Кристина».

С учетом длительности существования рассматриваемых хозяйствующих субъектов на рынке нефтепродуктов, косвенные доказательства их подконтрольности сами по себе о согласованности действий предпринимателя и налогоплательщика не свидетельствуют, реальности спорной сделки не опровергают, поскольку наличие товара, его оприходование и розничная продажа третьим лицам материалами дела бесспорно подтверждены.

Предпринимателем, реализовавшим бензин при содействии агента, полученная выручка отражена в документах налогового учета, учтена при исчислении и уплате налогов в соответствующие периоды. Оснований считать произведенные Сергиенко Д.В. налоговые платежи излишними и подлежащими возврату лицу их уплатившему, в решении инспекции не приведено. При указанных обстоятельствах, отнесение тех же сумм выручки к доходу налогоплательщика являлось бы неправомерным, нарушающим права последнего, недобросовестность поведения которого инспекцией не доказана.

С учетом изложенного, при отсутствии в материалах дела бесспорных доказательств предпринимательской несамостоятельности Сергиенко Д.В., экономической необоснованности и формальности его взаимодействия с обществом, согласованности поведения указанных лиц, направленного

исключительно на минимизацию налогообложения, выводы инспекции о наличии схемы «дробления бизнеса» носят характер предположения.

Форма расчетов, производимых третьими лицами за бензин продаваемый обществом от имени предпринимателя, не имеет самостоятельного доказательственного значения в ситуации, при которой ранее у инспекции не возникало претензий к порядку учета таких сумм для исполнения предпринимателем налоговой обязанности.

Иные установленные налоговым органом обстоятельства, будучи должным образом исследованными и оцененными судами, при всей своей несущественности также не являются доказательством получения необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, оснований для доначисления спорных сумм налога на прибыль организаций и НДС у инспекции не имелось.

Доводы налогового органа, изложенные им в кассационной жалобе, подлежат отклонению, поскольку не свидетельствуют о нарушении судами норм права и сводятся лишь к переоценке установленных по делу обстоятельств. Суд кассационной инстанции считает, что все обстоятельства, имеющие существенное значение для дела, судами первой и апелляционной инстанций установлены, все доказательства исследованы и оценены. Оснований для переоценки доказательств и сделанных на их основании выводов у суда кассационной инстанции не имеется.

Существенных нарушений норм материального (или) и процессуального права, являющихся в силу ч. 4 ст. 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основанием к отмене обжалуемых судебных актов, судом кассационной инстанции не выявлено.

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

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

П О С Т А Н О В И Л:

решение Арбитражного суда Челябинской области от 05.03.2018 по делу № А76-34350/2017 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.07.2018 по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по Челябинской области – без удовлетворения.

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

Председательствующий

О.Л. Гавриленко

Судьи

Н.Н. Суханова

Е.А. Поротникова