



АРБИТРАЖНЫЙ СУД КЕМЕРОВСКОЙ ОБЛАСТИ

ул. Красная, д.8, г. Кемерово, 650000, тел. (3842) 58-43-26, факс. (3842) 58-37-05

www.kemerovo.arbitr.ru, info@kemerovo.arbitr.ru

ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Р Е Ш Е Н И Е

город Кемерово

Дело №А27-17275/2019

25 сентября 2019 года

Резолютивная часть решения оглашена 23 сентября 2019 года

Решение изготовлено в полном объеме 25 сентября 2019 года

Арбитражный суд Кемеровской области в составе судьи Исаенко Е.В., при ведении протокола судебного заседания с применением средств аудиозаписи секретарем судебного заседания Прима Н.В., рассмотрев в судебном заседании заявление общества с ограниченной ответственностью «Кузбассконсервмолоко», пгт. Тяжинский, Кемеровская область (ОГРН 1114213000439, ИНН 4205316281)

к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области, г. Мариинск, Кемеровская область (ОГРН 1044213003075, ИНН 4213000845)

о признании недействительным решения от 14.09.2018 № 6

при участии

от заявителя: Шайгарданова Т.М. – представитель, доверенность от 26.08.2016, паспорт; Глушков Ю.В. – представитель, доверенность от 09.01.2019, паспорт;

от налогового органа: Гамов Д.С. – консультант Правового управления Федеральной налоговой службы, доверенность от 16.08.2019 № 02-268/05989, служебное удостоверение; Лазарева О.М. – заместитель начальника инспекции, доверенность от 19.08.2019 № 02-267/06021, служебное удостоверение; Добрыгина Н.А. - старший государственный налоговый инспектор отдела выездных проверок, доверенность от 16.08.2019 № 02-267/05992, служебное удостоверение; Болучевский С.С. - заместитель начальника правового отдела УФНС по КО (служебное удостоверение, доверенность от 19.12.2018 № 02-267/09766); Иншина Ц.К. – начальник правового отдела УФНС по КО, доверенность от 19.12.2018 № 02-267/09768, служебное удостоверение; Заляйс И.В. - старший государственный налоговый инспектор отдела общего обеспечения, доверенность от 19.12.2018 № 02-267/09747, служебное удостоверение,

у с т а н о в и л :

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

Общество в заявлении и его представители в судебном заседании указывают, что общество правомерно учло расходы по налогу на прибыль и применило налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость (далее по тексту – НДС) по хозяйственным отношениям с ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915, ООО «Фин Лайт» ИНН 7017356417, ООО «Молопттранс», ИНН 5403008756. Все хозяйственные операции имели место в действительности. Взаимозависимости с контрагентами нет, взаимозависимость контрагентов между собой не доказана. Надлежащих доказательств недобросовестности контрагентов не представлено. Заявителем проявлена должная осмотрительность при выборе контрагентов, получены все необходимые документы, переговоры с ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915 оформлены протоколом от 20.07.2015. Основным видом деятельности контрагентов является оптовая торговля, сырое молоко приобреталось и продавалось в одном месте – у сельхозпроизводителя, поэтому контрагентам не была нужна ветеринарная лаборатория, транспорт. У сторон отсутствовали гражданско-правовые претензии друг к другу.

Расходы по налогу на прибыль организаций подлежат учету в полном объеме, поскольку отвечают всем требованиям гл.25 НК РФ. Поставка от спорных контрагентов имела преобладающую долю в общем объеме закупки сырья (в среднем более 70%). Инспекцией не оспаривается факт транспортировки, принятия и использования в производстве поставленного спорными контрагентами сырого молока, однако соответствующие расходы не принимаются в полном объеме, что противоречит действительному смыслу ст.54.1 НК РФ. Инспекция не доказала, что заявитель, вступая во взаимоотношения со спорными контрагентами, преследовал цель в виде получения налоговой экономии по налогу на прибыль организаций.

Налоговый орган требования не признал в полном объеме. В отзыве на заявление и в судебном заседании указал, что заявителем умышленно создан фиктивный документооборот со спорными контрагентами. Фактически приобретение сырого молока осуществлялось непосредственно у сельхозпроизводителей: ООО «Чебулинское», ООО «Совхоз Тяжинский», СЗАО «Краснополянское», СЗАО «Сахаптинское», не являющихся

плательщиками НДС. 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. По отношению к выбору и взаимодействию с первым из них ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915 судебными актами по делу А27-17479/2016 преюдициально отсутствует должной осмотрительности при выборе данного контрагента и отсутствие реальных хозяйственных отношений с ним. Применение заявителем налоговых вычетов по НДС не обеспечено соответствующим источником в бюджете.

Доводы налогоплательщика о проявлении им должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов, об экономической обоснованности понесенных расходов, отсутствии цели занижения налога на прибыль организаций, факте и размере понесенных расходов не имеют правового значения в силу положений статьи 54.1 НК РФ.

Данная статья является законодательной новеллой и предполагает, что при отсутствии реальных отношений с заявленными контрагентами, хотя бы и при реальности движения товара от третьих лиц и реальности произведенных расходов, налогоплательщик не вправе их учесть. Со ссылкой на письма ФНС России инспекция указала, что налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции. Ранее выработанные Высшим Арбитражным Судом РФ и Верховным Судом РФ правовые позиции по необоснованности налоговой выгоды и определению действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика применению не подлежат в связи со вступлением в силу ст.54.1 НК РФ.

Первоначально инспекция указывала, что часть расходов в размере 811 494 руб. необоснованна вследствие расхождения между налоговым регистром расходов и приемными квитанциями. По результатам анализа дополнительно представленных приемных квитанций, данный довод снят, принятое количество молока соответствует учтенному в расходах.

В предварительном судебном заседании инспекция также указала, что часть расходов необоснованна, т.к. представляет собой наценку спорных контрагентов при отсутствии каких-либо реальных услуг с их стороны. В дальнейшем вопреки определению суда расчетов по данному доводу не представила, сославшись на необоснованность всех расходов в целом на основании ст.54.1 НК РФ, представленный заявителем расчет по факту и размеру не оспорила.

Нарушений при проверке не допущено, все доказательства являются надлежащими.

Рассмотрев материалы дела, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, явившихся в судебное заседание, судом установлено следующее.

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка заявителя за 2015 – 2016 годы, а по налогу на доходы физических лиц с 1.06.2015 по 31.08.2017. По результатам проверки вынесено решение от 14.09.2018 №6 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым доначислен НДС в размере 4 244 257 руб., налог на прибыль организаций в размере 11 800 404 руб., соответствующие суммы пени и штрафа по п.1 ст.122 НК РФ.

Управление Федеральной налоговой службы по Кемеровской области решением №188 от 25.06.2019 оставило апелляционную жалобу налогоплательщика без удовлетворения, утвердило решение инспекции.

Посчитав нарушенными свои права и законные интересы, налогоплательщик обратился в суд.

В силу пункта 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в порядке, предусмотренном статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении: 1) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ; 2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Порядок применения налоговых вычетов установлен статьей 172 НК РФ, которая предусматривает, что налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и при наличии соответствующих первичных документов.

Согласно пунктам 1, 2 статьи 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 этой статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Согласно п.1 ст.252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а 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, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с частью 1 статьи 9 Федерального закона от 6.12.2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок. Данные первичных документов, составляемых при совершении хозяйственной операции, в том числе о лицах, подписавших договоры поставок, счета-фактуры должны соответствовать фактическим обстоятельствам. Требования к порядку составления документов относятся не только к полноте заполнения всех реквизитов, но и к достоверности содержащихся в них сведений.

В силу изложенного право налогоплательщика на применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и уменьшение полученного дохода на сумму произведенных расходов непосредственно связано с представлением организацией соответствующих подтверждающих документов. Причем, документы, представляемые налогоплательщиком с целью подтверждения права должны содержать достоверную информацию.

В силу правовой позиции, изложенной в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации №53 от 12.10.2006 года «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п.4). 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. 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 (п.9).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 20.02.2001 года № 3-П и в Определении от 25.07.2001 года № 138-О, право на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета предоставляется добросовестным налогоплательщикам для компенсации реально понесенных затрат по уплате налога поставщикам товаров (работ, услуг).

Следовательно, налоговые последствия в виде применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции.

В п.31 "Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации №1 (2017)" от 16.02.2017, отмечено, что противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность товародвижения от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров. 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.

Согласно правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 N 2341/12, при непроявлении должной осмотрительности при выборе контрагента реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

В п.7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", п.77 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" указано, что если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи.

В соответствии с пп.7 ч.1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

В п.8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

При этом бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам пп.7 п.1 ст.31 НК РФ, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

Изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими. В случае отсутствия или признания ненадлежащими документов по отдельным совершенным налогоплательщиком операциям доходы (расходы) по этим операциям определяются налоговым органом по правилам указанного подпункта с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика.

Согласно определению Конституционного Суда РФ от 29.09.2015 N 1844-О допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного пп.7 п.1 ст.31 НК РФ, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика.

Одной из форм налогового контроля, установленных статьей 82 НК РФ, является проведение должностными лицами налоговых органов выездных налоговых проверок, в рамках которых осуществляется проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (статья 89 НК РФ). В решении о назначении выездной налоговой проверки налоговый орган определяет предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке, а также периоды, за которые проводится проверка (пункт 2 статьи 89 НК РФ).

Из указанных положений следует, что в обязанность налогового органа входит установление размера всех налоговых обязательств налогоплательщика за проверяемые периоды исходя из выводов, положенных в основу акта налоговой проверки, и являющихся основанием для вынесения решения о доначислении соответствующих сумм налогов, начислении пеней за несвоевременную уплату налогов, а также привлечения к налоговой ответственности в соответствии с положениями Налогового кодекса.

Данная обязанность включает в себя не только выявление фактов неуплаты налогов налогоплательщиками и взыскание этих налогов, но и установление всех фактических обстоятельств, связанных с правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов за весь период проверки, а также определение действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика.

Налоговый орган, завершив выездную налоговую проверку, должен обладать всей полнотой информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленной в проверенном периоде (включая сведения о доходах и расходах по соответствующим налогам). Данная правовая позиция отражена в частности в определениях Верховного Суда РФ от 13.09.2016 по делу N 310-КГ16-5041, от 26.01.2017 N 305-КГ16-13478.

Конституционный Суд РФ в определении от 04.07.2017 N 1440-О, обобщая подходы судебной практики по вопросам необоснованной налоговой выгоды, указал, что признание налоговой выгоды необоснованной предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора.

В развитие данной позиции Верховный Суд РФ в определении от 06.03.2018 N304-КГ17-8961 по делу NA27-25564/2015 указал, что выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом, а не применение дополнительной санкции в виде отказа в использовании подлежащей ставки налога (использования более высокой ставки).

Таким образом, выявление налоговым органом недобросовестных, в т.ч. умышленных действий налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды:

- не снимает с налогового органа обязанностей по определению действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика, хотя и возлагает на последнего риски, связанные с применением расчетного метода;

- не является основанием для искажения данного размера вследствие отказа в принятии расходов по соответствующим операциям при полном учете связанных с ними доходов;

- не является основанием для применения не предусмотренных законом дополнительных санкций в виде неучета расходов, отказа в применении подлежащей ставки налога;

- влияет на выбор основания привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения: п.1 ст.122 НК РФ (без умысла) или п.3 ст.122 НК РФ (при наличии умысла).

Те нормы налогового законодательства, на основании которых высшими судебными инстанциями были выработаны вышеизложенные правовые позиции, не

претерпели изменений, в т.ч. и с введением в действие ст.54.1 НК РФ. Поэтому суд руководствуется указанными правовыми позициями.

Федеральным законом от 18.07.2017 N163-ФЗ в часть 1 НК РФ введена ст.54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». П.2 ст.2 данного закона указывает на ее применение к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных после 19.08.2017, а также к выездным проверкам, назначенным после вступления в силу указанного закона.

Поскольку решение о проведении выездной налоговой проверки заявителя принято 29.09.2017, т.е. после вступления в силу закона от 18.07.2017 N163-ФЗ, то ст.54.1 НК РФ подлежит применению к спорным правоотношениям.

П.1 ст.54.1 НК РФ предусмотрено, что не допускается уменьшение налогоплательщиком 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 налогоплательщика.

При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) 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 (п.2 ст.54.1 НК РФ).

В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным (п.3 ст.54.1 НК РФ).

Со ссылкой на письма ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ инспекция указала, что введение в действие ст.54.1 НК РФ

является основанием для кардинального изменения судебной практики. В пп.2 п.2 ст.54.1 НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах. При этом налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции. При установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в п.2 ст.54.1 НК РФ, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме.

Для выявления смысла ст.54.1 НК РФ суд применяет способы толкования права: языковой, функциональный, систематический, исторический.

Из наименования и содержания ст.54.1 НК РФ следует, что при формальном документообороте с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом при несоблюдении условий п.2 указанной статьи, установлен запрет на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком именно по недостоверным (формальным) документам, что не освобождает налоговые органы от обязанности проверить осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный размер соответствующих налоговых обязательств.

Позиция инспекции приводит к тому, что налогоплательщик, вовсе не представивший налоговому органу на проверку никаких документов по совершенным сделкам будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода, т.е. будет поставлен в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, представившим документы, не соответствующие требованиям ст.54.1 НК РФ, что не отвечает принципам справедливости и правовой определенности.

В пояснительной записке к законопроекту N 529775-6 "О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" указано, что проект подготовлен с целью защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. В пояснительной записке обосновывается преемственность законопроекта выработанной судебной практикой и наукой концепции налоговой выгоды со ссылкой на Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". Предлагается законодательно

закрепить соответствующие понятия, в частности ввести принцип добросовестности налогоплательщика, определить понятие "злоупотребление правом"; снизить риски применения таких оценочных категорий как "экономическая обоснованность", "должная осмотрительность", "злоупотребление правом"; исключить негативные налоговые последствия для налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих свои налоговые обязанности.

В Решении Комитета по бюджету и налогам от 13.05.2015 по данному законопроекту также отмечено, что в целях обеспечения нормальных и стабильных условий для ведения предпринимательской деятельности законопроектом закрепляются положительные элементы правоприменительной практики, которая была выработана налоговыми органами и арбитражными судами при рассмотрении налоговых споров, связанных с признанием (непризнанием) обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

Введение ст.54.1 НК РФ в главу 8 общей части НК РФ «Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов» не сопровождалось изменением принципов правового регулирования в сфере налогообложения, введением дополнительных составов налоговых правонарушений и санкций, сужением полномочий налоговых органов.

С учетом изложенного суд не может согласиться с предложенной инспекцией трактовкой ст.54.1 НК РФ, и руководствуется правовыми позициями, выработанными высшими судебными инстанциями по вопросам налоговой выгоды.

Как следует из представленных заявителем документов 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 «Фин Лайт» 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.

Фактически приобретение сырого молока осуществлялось непосредственно у сельхозпроизводителей: ООО «Чебулинское», ООО «Совхоз Тяжинский», СЗАО «Краснополянское», СЗАО «Сахаптинское», АО «Агрохолдинг «Сибиряк», не являющихся плательщиками НДС.

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 «Совхоз Тяжинский» 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 ООО налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, указаны только подписи должностных лиц ООО «Кузбассконсервмолоко», подписи должностных лиц контрагентов отсутствуют.

В представленных доверенностях, выданных водителям, отсутствуют сведения о товаросопроводительных документах. В товарно-транспортных накладных, товарных накладных также нет ссылки на получение молока работниками ООО «Кузбассконсервмолоко» от грузоотправителя на основании доверенности.

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 не знаком, 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.

Исходя из свидетельских показаний генерального директора АО «Агрохолдинг «Сибиряк» Ищенко В.П. 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 от 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 приемкимолока 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.

Таким образом, ООО «Кузбассконсервмолоко» самостоятельно осуществляло все операции, связанные с поставкой сырого молока напрямую от сельхозпроизводителей: несло расходы по доставке молока 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.

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.

Их 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 обоими ООО «ФинЛайт», ООО «Молопттранс» налогоплательщиком оформлялся последовательно (с

ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915 за период январь, февраль 2015 года, с ООО «Фин Лайт» ИНН 7017356417 за период с марта по декабрь 2015 года, с ООО «Молопттранс» за период февраль - апрель 2016 года).

По отношению к выбору и взаимодействию с первым из спорных контрагентов ООО «Фин Лайт» ИНН 707017135915 судебными актами по делу А27-17479/2016 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 «Фин Лайт» 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 молсырье 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 обоими ООО «Фин Лайт», ООО «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 ЕГРЮЛ 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. она не является руководителем ООО «Молопттранс» и 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 картчета физических лиц Диденко М.А., Герман Ж.А., Олейник С.В.

Применение заявителем налоговых вычетов по НДС не обеспечено соответствующим источником в бюджете, поскольку спорные контрагенты представляли налоговые декларации по НДС за соответствующие периоды с нулевыми показателями либо с минимальными суммами налога к уплате и неподтвержденными налоговыми вычетами.

Заявителем должная осмотрительность при выборе контрагентов не проявлена.

С учетом изложенного суд признает обоснованным решение инспекции в части доначисления по НДС, соответствующих сумм пени и штрафа.

Доначисляя налог на прибыль организаций, инспекция не оспаривая факт несения расходов, исходила из невозможности их учета на основании ст.54.1 НК РФ, поскольку они понесены по операциям не со спорными контрагентами, а по неоформленным отношениям с реальными сельхозпроизводителями.

Материалами дела подтвержден факт движения товара, использования его заявителем в производственной деятельности, факт и размер понесенных расходов. При этом поставка от спорных контрагентов имела преобладающую долю в общем объеме закупки сырья (в среднем более 70%), в частности по ООО «МолОптТранс» - 84,31% (февраль – март 2016 года).

Отказ в учете указанных экономически обоснованных расходов по формальному признаку влечет искажение реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций.

Вопросы по количеству принятого молока урегулированы в ходе судебного разбирательства.

В предварительном судебном заседании инспекция указала, что часть расходов необоснованна, т.к. представляет собой наценку спорных контрагентов при отсутствии каких-либо реальных услуг с их стороны. Суд предложил сторонам представить расчет расходов с выделением указанной наценки. Заявителем расчет представлен, инспекцией - нет по мотиву необоснованности расходов в целом на основании ст.54.1 НК РФ. Возражений по расчету заявителя в части арифметических подсчетов и соответствия первичным документам не представлено.

Из расчета следует, что в период с июля по октябрь 2015 года спорные контрагенты реализовывали молоко заявителю дешевле, чем сами закупали у сельхозпроизводителей. В остальные периоды (с февраля по май 2015 года, с ноября

2015 года по апрель 2016 года) реализация производилась с наценкой, совокупный размер которой составил 3 500 000,15 руб.

Общая сумма затрат без учета необоснованной наценки спорных контрагентов составила 56 000 345,73 руб., чему соответствует доначисление налога в размере 11 200 069 руб. Стороны в судебном заседании 23.09.2019 пояснили, что считают верной приведенную логику расчета расходов.

С учетом изложенного расходы заявителя по налогу на прибыль в размере 56 000 345,73 руб. суд признает обоснованными; доначисление по налогу на прибыль организаций в размере 11 200 069 руб., соответствующие пени и штраф - незаконными.

Частично удовлетворяя требования, суд в соответствии со ст.110 АПК РФ относит судебные расходы в виде уплаченной государственной пошлины на налоговый орган.

Руководствуясь статьями 167-170, 180, 181 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

р е ш и л :

требования удовлетворить частично.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области от 14.09.2018 № 6 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 11 200 069 руб., соответствующих сумм пени и штрафа.

В остальной части требования оставить без удовлетворения.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области (ОГРН 1044213003075, ИНН 4213000845) в пользу общества с ограниченной ответственностью «Кузбассконсервмолоко» (ОГРН 1114213000439, ИНН 4205316281) 3000 руб. судебных расходов по уплате государственной пошлины.

Отменить обеспечительные меры в виде приостановления действия решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Кемеровской области от 14.09.2018 № 6 с момента вступления решения суда в законную силу.

Решение, не вступившее в законную силу, может быть обжаловано в Седьмой арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня его принятия.

Решение, вступившее в законную силу, может быть обжаловано в Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в срок, не превышающий двух месяцев со дня его вступления в законную силу, при условии, если оно было предметом рассмотрения арбитражного суда апелляционной инстанции или суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы.

Апелляционная и кассационная жалобы подаются через Арбитражный суд Кемеровской области.

Судья

Е.В. Исаенко