АРБИТРАЖНЫЙ СУД ДАЛЬНЕВОСТОЧНОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 28 января 2025 г. N Ф03-5595/2024

Резолютивная часть постановления объявлена 22 января 2025 года.

Полный текст постановления изготовлен 28 января 2025 года.

Арбитражный суд Дальневосточного округа в составе:

председательствующего судьи Черняк Л.М.

судей Меркуловой Н.В., Филимоновой Е.П.

при участии:

от общества с ограниченной ответственностью "Гурман": Васильева И.В., представитель по доверенности б/н от 16.01.2025; Смышляева Ю.Ю., представитель по доверенности б/н от 16.01.2025; Федотова Л.Н., представитель по доверенности б/н от 22.01.2024;

от Управления Федеральной налоговой службы по Амурской области: Чигирин О.К., представитель по доверенности от 01.02.2024 N 07-10/19; Говоркова Д.И., представитель по доверенности от 27.08.2024 N 07-10/95;

от межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по Дальневосточному Федеральному округу: Харченко А.П., представитель по доверенности от 06.03.2024 N 05-16/0794;

от иных лиц: представители не явились;

рассмотрев в проведенном с использованием систем видеоконференц-связи, а также в режиме веб-конференции кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью "Гурман"

на решение от 12.04.2024, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2024

по делу N А04-9484/2023 Арбитражного суда Амурской области

по заявлению общества с ограниченной ответственностью "Гурман" (ОГРН 1162801058914, ИНН 2801222785, адрес: ул. Ленина, д. 25, г. Благовещенск, Амурская область, 675002)

к Управлению Федеральной налоговой службы по Амурской области (ОГРН 1042800037411, ИНН 2801099980, адрес: пер. Советский, д. 65/1, г. Благовещенск, Амурская область, 675005)

третьи лица: межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по Дальневосточному Федеральному округу (ОГРН 1042700165298, ИНН 2721120717, адрес: просп. Океанский, д. 70А, г. Владивосток, Приморский край, 690002), индивидуальный предприниматель Ланкин Александр Александрович (ОГРНИП 318280100006506, ИНН 280116526864), индивидуальный предприниматель Мясников Александр Александрович (ОГРНИП 317280100015030, ИНН 282602581049; дата прекращения деятельности: 02.05.2024)

о признании незаконным решения

установил:

общество с ограниченной ответственностью "Гурман" (далее - заявитель, налогоплательщик, общество, ООО "Гурман") обратилось в Арбитражный суд Амурской области с заявлением о признании незаконным решения Управления Федеральной налоговой службы по Амурской области (далее - налоговый орган, управление, УФНС России по Амурской области) от 24.03.2023 N 14-25/3 в редакции решения от 04.07.2023 N Р-164 в части:

- доначисления по налогу на прибыль организаций (далее - налог на прибыль) за налоговые периоды 2018 - 2019 годы в сумме 260 515 руб. (по эпизоду вменения внереализационного дохода без первичных документов), а также пеней и штрафа;

- доначисления по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) за налоговые периоды 2018 - 2020 годы в сумме 18 722 523 руб. (по эпизоду исключения вычетов по НДС от операций с ИП Ланкиным А.А. по УПД с маркировкой "А" и "О"), а также пеней и штрафа;

- доначисления по налогу на прибыль за налоговый период 2018 - 2019 годы в сумме 15 996 029 руб. (по эпизоду исключения из расходов операций по поставке продукции от ИП Ланкина А.А.), а также пеней и штрафа;

- доначисления по налогу на прибыль за налоговый период 2018, 2020 годы в сумме 3 889 388 руб.; по НДС за период 2 квартал 2018 года, 3 квартал 2020 года в сумме 1 944 694 руб. (по эпизоду двойного налогообложения части операций по розничной реализации собственных товаров), а также пеней и штрафа;

- доначисления по налогу на прибыль за налоговый период 2018 - 2020 годы в сумме 4 156 129 руб. (по эпизоду исключения из расходов затрат на приобретение упаковочного материала), а также пеней и штрафа;

- доначисления по налогу на прибыль за налоговый период 2018 - 2020 годы в сумме 1 020 721 руб.; по НДС за период 2018 - 2020 годы в сумме 221 682 руб. (по эпизоду отказа в учете затрат на приобретение ИП Мясниковым А.А. сырья, расходных материалов, ТМЦ, хоз. расходов за наличные денежные средства), а также пеней и штрафа;

- доначисления по налогу на прибыль за налоговый период 2018 - 2020 годы в сумме 15 742 313 руб. (по эпизоду отказа в учете затрат на приобретение сырья для переработки и производства готовой продукции), а также пеней и штрафа;

- доначисления по НДС за налоговый период 2018 - 2020 годы в сумме 1 681 862 руб. (по эпизоду отказа в учете вычетов по НДС от приобретения ИП Мясниковым А.А. продовольственной продукции у ИП Ланкина Д.А.), а также пеней и штрафа;

- доначисления по налогу на прибыль за налоговый период 2018 год в сумме 308 000 руб. (по эпизоду отказа в учете затрат в составе косвенных расходов при наличии подтверждающих документов), а также пеней и штрафа.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора привлечены: межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по Дальневосточному Федеральному округу, индивидуальный предприниматель Ланкин Александр Александрович, индивидуальный предприниматель Мясников Александр Александрович (далее - межрегиональная инспекция, ИП Ланкин А.А., ИП Мясников А.А.).

Решением суда от 12.04.2024, оставленным без изменения постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2024, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с состоявшимися по делу судебными актами общество обратилось в Арбитражный суд Дальневосточного округа с кассационной жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции и постановление апелляционного суда отменить, дело направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В кассационной жалобе заявитель приводит доводы о необоснованном отказе судом в удовлетворении ходатайства о назначении по делу судебно-бухгалтерской экспертизы для расчета налоговых обязательств. Выражает несогласие с выводами судов в отношении исключения из состава расходов затрат по контрагенту ИП Ланкину А.А. При этом отмечает, что ИП Ланкин А.А. осуществляет импорт овощей и фруктов, следовательно уплачивает таможенные платежи и НДС при ввозе указанного товара на территорию Российской Федерации, в связи с чем вывод об отсутствии источника возмещения НДС является необоснованным. Обращает внимание, что все поставщики общества реальные, ведущие хозяйственную деятельность. Утверждает об отсутствии взаимозависимости между ООО "Гурман" и ИП Ланкиным А.А. Полагает, что отсутствие у налогоплательщика склада "овощехранилище" не свидетельствует о налоговом правонарушении. Считает, что судами не проверены разногласия в контррасчете. Настаивает на отсутствии умысла в действиях общества при осуществлении хозяйственной жизни.

Управление, межрегиональная инспекция в отзывах на кассационную жалобу против доводов общества возражают, просят принятые по делу судебные акты оставить без изменения, жалобу - без удовлетворения.

В судебном заседании, проведенном в порядке статьи 153.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) посредством использования систем видеоконференц-связи и с использованием систем веб-конференции, представители общества, управления, межрегиональной инспекции поддержали свои позиции, дав суду пояснения.

Иные лица, участвующие в деле, надлежащим образом извещенные о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы, в том числе с учетом размещения соответствующей информации на официальном сайте арбитражного суда в сети Интернет, явку своих представителей в суд не обеспечили, что в соответствии с частью 3 статьи 284 АПК РФ не явилось препятствием для рассмотрения кассационной жалобы.

Изучив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, а также отзывов на нее, заслушав представителей общества, управления, межрегиональной инспекции, проверив в порядке и пределах статей 284, 286 АПК РФ правильность применения судами первой и апелляционной инстанций норм материального права и соблюдение норм процессуального права, суд кассационной инстанции приходит к выводу об отсутствии оснований для ее удовлетворения.

Как установлено судами и следует из материалов дела, межрайонной ИФНС России N 1 по Амурской области на основании решения от 24.12.2021 N 12-21/16 проведена выездная налоговая проверка в отношении ООО "Гурман" по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) по всем налогам и сборам, страховым взносам за период с 01.01.2018 по 31.12.2020, по результатам которой составлен акт от 19.10.2022 N 12-23/12.

Рассмотрев акт и материалы проверки, налоговым органом вынесено решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля от 12.12.2022 N 14-27/6; 02.02.2023 составлено дополнение к акту налоговой проверки N 14-28/2; обществом представлены возражения от 06.03.2023.

Решением от 21.03.2023 N 14-26/1 продлен срок рассмотрения материалов проверки.

По результатам рассмотрения материалов проверки с учетом дополнительных мероприятий, возражений налогоплательщика, налоговым органом принято решение от 24.03.2023 N 14-25/3 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения. Данным решением ООО "Гурман" доначислены: налог на прибыль в сумме 33 952 860 руб., НДС в сумме 24 000 994 руб., установлено исчисление в завышенном размере НДС за 1 квартал 2018 года в размере 117 094 руб., также общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 122, пунктом 1 статьи 126, пунктом 3 статьи 120 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в размере 836 820,74 руб. (с учетом смягчающих ответственность обстоятельств снижены в 32 раза). Всего по результатам проверки доначислено 58 673 580,74 руб.

Основанием для вынесения оспариваемого решения послужил вывод инспекции об умышленном создании формального документооборота по взаимоотношениям налогоплательщика со спорными контрагентами с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного заявления налоговых вычетов по НДС и завышения расходов по налогу на прибыль, целью которого является получение налоговой экономии и умышленное занижение налоговых обязательств.

Решением управления от 04.07.2023 N Р-164 решение от 24.03.2023 N 14-25/3 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения" отменено в части привлечения общества к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных пунктом 1 статьи 120 НК РФ в размере 362 211,59 руб., пунктом 3 статьи 126 НК РФ в размере 187,50 руб., с учетом чего по итогам проверки обществу доначислено 58 311 181,65 руб.

Решением межрегиональной инспекции от 13.07.2023 N 07-10/2532@, в удовлетворении апелляционной жалобы общества и дополнений к ней отказано, решение от 24.03.2023 N 14-25/3 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в редакции решения от 04.07.2023 N Р-164, оставлено без изменения.

Решением ФНС России от 19.02.2024 N БВ-2-9/2327@ жалоба общества на оспариваемое решение в редакции решения от 04.07.2023 N Р-164, решение межрегиональной инспекции от 13.07.2023 N 07-10/2532@, оставлена без удовлетворения.

Полагая, что оспариваемое решение управления в редакции решения от 04.07.2023 N Р-164 в части не отвечает требованиям закона и нарушает права и законные интересы, общество обратилось с вышеуказанным заявлением в арбитражный суд.

Арбитражный суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований, апелляционный суд, поддерживая суд первой инстанции, пришли к выводу о злоупотреблении обществом правом в сфере налоговых правоотношений и получении необоснованной налоговой выгоды в результате минимизации налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль путем создания формального документооборота с вовлечением спорных контрагентов, что привело к искажению сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговой отчетности налогоплательщика.

Соглашаясь с выводами судов первой и апелляционной инстанций и отклоняя кассационную жалобу налогоплательщика, суд округа исходит из следующего.

В силу основных начал законодательства о налогах и сборах, а именно признания всеобщности и равенства налогообложения, закрепленных в статье 3 НК РФ, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Названная обязанность не может считаться исполненной, если хозяйственные операции, совершаемые во исполнение сделок, учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и искажены. Извлеченная в таких случаях экономия налоговых платежей (налоговая выгода), как следует из разъяснений, данных в пункте 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - постановление Пленума ВАС РФ N 53), признается необоснованной.

Избежание налогообложения в результате совершения действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, является неправомерным поведением участника гражданского оборота, не совместимым с указанными положениями статьи 3 НК РФ, поскольку приводит к возникновению у лиц, обязанных к уплате налога, неоправданного преимущества в сравнении с другими налогоплательщиками, нарушению публичного интереса (определение Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2016 N 305-КГ16-4920).

Из определений Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 N 169-О, от 04.11.2004 N 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 налоговых правоотношениях недопустима ситуация, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создавать ситуацию формального наличия права на получение налоговых выгод.

Из содержания положений главы 21 НК РФ следует, что вычеты по НДС при приобретении товаров (работ, услуг) могут быть применены налогоплательщиком только при осуществлении реальных хозяйственных операций, подтвержденных документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике - покупателе товаров (работ, услуг), поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, исчисленных поставщиками.

Как следует из совокупного анализа статей 146, 169, 171, 172 НК РФ основными условиями, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм НДС по товарам (работам, услугам), являются их производственное назначение, фактическое наличие, принятие на учет в соответствии с правилами бухгалтерского учета, подтвержденное соответствующими первичными документами. При соблюдении указанных требований НК РФ налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении НДС.

Данные первичных документов, составляемых при совершении хозяйственной операции, должны соответствовать фактическим обстоятельствам. Счета-фактуры составляются на основе уже имеющихся первичных документов и должны отражать конкретные факты хозяйственной деятельности, подтверждаемые такими документами. Предусмотренные статьей 169 НК РФ требования к порядку составления счетов-фактур относятся не только к полноте заполнения всех реквизитов, но и к достоверности содержащихся в них сведений.

Пленум ВАС РФ в пункте 1 постановления N 53 разъяснил, что 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.

Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ 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.

Пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ установлено, что при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 данной 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 названного 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.

В пунктах 4 и 5 постановления Пленума ВАС РФ N 53 указано, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. О необоснованности налоговой выгоды может свидетельствовать отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета; наличие особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций.

При этом для реализации права на применение вычета по НДС необходимо, чтобы сделка носила реальный характер, а документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов, содержали достоверную информацию о совершенной хозяйственной операции и ее участниках.

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, 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.

Следовательно, при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления налога на прибыль необходимо исходить из реальности расходов, произведенных в целях получения дохода, при осуществлении реальных сделок, а также их обязательного документального подтверждения. При этом бремя документального обоснования понесенных расходов и их связи с осуществляемой финансово-хозяйственной деятельностью лежит на налогоплательщике.

Таким образом из совокупного толкования указанных норм следует, что налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы НК РФ, однако основной целью совершения сделки не должна являться неуплата сумм налога, налоговая экономия.

По результатам исследования доводов и возражений участвующих в деле лиц, оценки представленных в материалы дела доказательств, судами первой и апелляционной инстанций установлены обстоятельства, свидетельствующие о несоблюдении обществом правовых положений статьи 54.1 НК РФ, выразившемся в умышленном уменьшении налогоплательщиком налоговой базы и суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговой отчетности налогоплательщика.

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что в нарушение пункта 1 статьи 54.1, пункта 1 статьи 146, пункта 2 статьи 153, пункта 1 статьи 171, пункта 1 статьи 172, пункта 1 статьи 249, пункта 1 статьи 252 НК РФ общество исказило факты финансово-хозяйственной жизни, выразившиеся в минимизации налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль путем умышленного выведения части выручки через взаимозависимое лицо (ИП Мясникова А.А.) и оформлением фиктивного документооборота на спорный объем товара с целью создания видимости финансово-хозяйственных операций между ООО "Гурман" и ИП Ланкиным А.А. для получения налоговой экономии в виде применения налоговых вычетов по НДС, завышения расходов по налогу на прибыль.

Судами установлено и следует из материалов дела, что в проверяемом периоде общество применяло общий режим налогообложения (далее - ОСН), осуществляло розничную торговлю преимущественно пищевыми продуктами (включая напитки и табачные изделия), реализацию товаров собственного производства через сеть своих магазинов (супермаркетов).

На основании данных (первичных документов, регистров бухгалтерского учета, информации), полученных в ходе налоговой проверки от налогоплательщика, контрагентов общества, оператора фискальных данных, налоговым органом установлена взаимозависимость и подконтрольность ООО "Гурман" учредителю (руководителю и ИП) Мясникову А.А.: Мясников А.А. является учредителем ООО "Гурман" (50 процентов), а также его генеральным директором (фактическое управление деятельностью одним лицом); всем процессом деятельности ООО "Гурман" и ИП Мясникова А.А. руководит Мясников А.А. (в том числе подписание договоров с поставщиками, наличие права подписи лица, уполномоченного на обращение с банковскими счетами и осуществлению операций по внесению/снятию наличных денежных средств от имени ООО "Гурман"); осведомленность общества о применяемом режиме налогообложения ИП Мясниковым А.А. (патентная система налогообложения (далее - ПСН)); совпадение IP адреса; подписантом налоговых деклараций ООО "Гурман" и ИП Мясникова А.А. является Мясников А.А.; централизованная бухгалтерия и единое управление денежными потоками; наличие искусственной задолженности перед предпринимателем; внесение наличных денежных средств на расчетный счет налогоплательщика предпринимателем; формальность составления документооборота; несоответствие патентов ИП Мясникова А.А. для производства готовой продукции и реализации таковой в рамках договора комиссии; отсутствие зарегистрированной ККТ по адресам, указанным в патентах, а также отсутствие оборотов по кассе от реализации товаров.

Судами верно установлено, что разделение производственного процесса осуществлено названными лицами таким образом, что готовая продукция реализовывалась через торговую сеть магазинов "НЯМ-НЯМ" (владелец торговой сети ООО "Гурман") посредством оформления договора комиссии от 24.03.2018 N 1, где в качестве комитента выступал ИП Мясников А.А., а комиссионера - ООО "Гурман".

Изготовление от имени ИП Мясникова А.А. и реализация готовых к употреблению блюд, хлебобулочных и кондитерских изделий осуществлялось на территории магазинов торговой сети "НЯМ-НЯМ".

Налоговым органом установлено и не опровергается обществом, что оно самостоятельно осуществляло производство и изготовление готовых блюд, хлебобулочных и кондитерских изделий на территории своих магазинов торговой сети "НЯМ-НЯМ".

В доказательство искажения сведений о фактах хозяйственной жизни ООО "Гурман" управлением выявлены обстоятельства, свидетельствующие о формальном ведении бизнеса со своим взаимозависимым лицом ИП Мясниковым А.А. в части исполнения договора комиссии от 24.03.2018 N 1:

- самостоятельная (обществом) организация производства готовых к употреблению блюд, хлебобулочных и кондитерских изделий с привлечением, как работников организации, так и работников, оформленных по трудовым отношениям с ИП Мясниковым А.А.:

- реализация товаров индивидуального предпринимателя в пределах торговых площадей, используемых ООО "Гурман";

- с момента регистрации ИП Мясников А.А. на протяжении всего периода сотрудничал только с ООО "Гурман"; его текущие платежи осуществлены за счет средств, поступивших от ООО "Гурман";

- поставщиками товаров для производства и для магазинов у ООО "Гурман" и ИП Мясникова А.А. выступали одни и те же организации и предприниматели; поставка товаров от поставщиков для производства осуществлялась на территорию магазинов торговой сети "НЯМ-НЯМ";

- приобретение оборудования, предназначенного для производства готовых блюд, производства хлебобулочных и кондитерских изделий, установлено только с ООО "Гурман"; факты оплаты приобретенного оборудования по расчетным счетам ИП Мясникова А.А. не установлены;

- формальность отношений между обществом (арендодатель) и ИП Мясниковым А.А. (арендатор) по договорам субаренды нежилых помещений от 20.03.2018 N 1 и от 01.06.2018 N 2, договору аренды 83 единиц оборудования от 20.03.2018 с целью использования арендатором в своих производственных целях, о чем свидетельствует наличие повторной передачи одного и того же оборудования, передача оборудования, не числящегося на балансе у заявителя или принятого в более поздние сроки от даты актов сдачи-приемки, документы по возврату оборудования обществом не представлены, отсутствует оплата за аренду помещений и оборудования по расчетному счету обоих хозяйствующих субъектов (карточки счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", книги продаж ООО "Гурман");

- перемещение ТМЦ от общества в адрес предпринимателя для производства готовой продукции осуществлялось без отражения выручки от реализации, что вело к занижению налоговой базы для исчисления НДС и налога на прибыль;

- выручка, полученная от продажи товаров общества и предпринимателя, учитывалась через единое программное обеспечение кассовой техники, производилось совместное инкассирование выручки общества и предпринимателя;

- ООО "Гурман" в адрес ИП Мясникова А.А. перечислена не вся сумма выручки, полученная от реализации продукции в рамках договора комиссии, а только в части, необходимой для уплаты налогов, заработной платы и оплаты товаров;

- наличие одних и тех же вывесок, обозначений, сайта в сети "Интернет", адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз, банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, и т.п.);

- наличие в штате общества трудовых ресурсов, способных самостоятельно осуществить производство и изготовление готовой продукции для контрагентов, при этом у ИП Мясникова А.А. численность работников с момента оформления договора комиссии от 24.03.2018 по 31.05.2018 составляла 1 чел.

Установленные проверкой факты свидетельствуют об умышленном создании обществом схемы минимизации налогов, направленной на уход от налогообложения, путем оформления процесса производства готовой продукции, хлебобулочных и кондитерских изделий на взаимозависимого и подконтрольного лица ИП Мясникова А.А. При этом участники взаимоотношений не обособлены друг от друга, действуют как единый торгово-производственный объект с общей организационной структурой (единые трудовые ресурсы, единый товарооборот, общие денежные расчеты).

Указанные обстоятельства не оспариваются заявителем, спор в указанной части отсутствует.

Применяя указанную схему и не отражая доход от реализации готовой продукции по ОСН (НДС - 10 процентов, 18 процентов, 20 процентов, налог на прибыль - 20 процентов), общество организовало выведение выручки от ее продажи на взаимозависимое лицо (ИП Мясникова А.А.), применяющего специальный налоговый режим в виде ПСН, путем оформления производственного процесса на его имя.

Судами установлено, что сумма доходов и расходов общества определена налоговым органом на основании выписок о движении денежных средств по расчетным счетам, по документам, полученным от контрагентов, книгам продаж, покупок, предоставленным налогоплательщиком в налоговый орган вместе с налоговыми декларациями, а также выручки, переданной обществом в налоговый орган через ОФД.

Отклоняя довод налогоплательщика относительно неверно примененной управлением налоговой реконструкции при консолидации деятельности ООО "Гурман" и ИП Мясникова А.А., предыдущие судебные инстанции обоснованно исходили из следующего.

В ходе налогового контроля управлением у общества неоднократно запрашивались регистры налогового учета, подтверждающие показатели, отраженные в налоговых декларациях по налогу на прибыль. Запрошенные документы налогоплательщиком не представлены.

В ответ на требование управления от 16.03.2022 N 2329 налогоплательщиком представлены налоговые регистры, не соответствующие требованиям НК РФ и бухгалтерского законодательства, поскольку регистры налогового учета "Доходы от реализации товаров" содержат только информацию о реализованных товарах, приобретенных с целью перепродажи. Отдельного выделения выручки от реализации товаров собственного производства обществом не производилось, что свидетельствует об отсутствии в составе доходов, отраженных в налоговых декларациях, выручки от реализации товаров собственного производства.

Утверждение общества о наличии самостоятельного производства готовой продукции наряду с изготовлением аналогичной продукцией ИП Мясниковым А.А. опровергается показаниями бывшего главного бухгалтера ООО "Гурман".

В связи с отсутствием документов, подтверждающих производство готовой продукции непосредственно обществом, доводы налогоплательщика о том, что в переходный период происходила одновременно реализация продукция собственного производства как ИП Мясникова А.А., так и общества, утверждения общества о декларировании полученных доходов и исполнении налоговой обязанности, верно признаны судами необоснованными.

Налоговым органом проанализирован 2019 год, не являющийся переходным, где производителем готовой продукции должен выступать исключительно ИП Мясников А.А. без выделения НДС с поставляемой продукции, однако данные, переданные через ОФД, свидетельствуют об обратном. Несмотря на то, что основная часть готовой продукции реализуется без предъявления розничному покупателю НДС, имеются случаи реализации товаров с выделением НДС.

По верному суждению судов, выделение сумм НДС по товару собственного производства обязывает ИП Мясникова А.А., как налогоплательщика, применявшего ПСН, в соответствии с пунктом 5 статьи 173 НК РФ представить налоговую декларацию по НДС с отражением соответствующих сумм налога, предъявляемых розничному покупателю.

Проанализировав данные, переданные ООО "Гурман" через оператора фискальных данных за 1 квартал 2018 года, в котором общество самостоятельно производило готовую продукцию, установлена реализация товара без предъявления НДС.

Таким образом в силу противоречивости представленных для проверки (анализа) документов доводы общества о неправомерном доначислении налога на прибыль и НДС в переходный период (2 квартал 2018 года и 3 квартал 2020 года) правильно отклонены судами, как не нашедшие своего подтверждения.

Утверждение налогоплательщика о двойном налогообложении верно признано судами несостоятельным ввиду того, что при расчете выручки налоговый орган учитывал данные, переданные обществом через оператора фискальных данных; сведения из книг продаж, предоставленных налогоплательщиком в налоговый орган вместе с налоговыми декларациями по НДС; произвел анализ выписки о движении денежных средств по расчетным счетам, по которым установлены прочие доходы (аренда, оптовая торговля); исключил из состава доходов комиссионное вознаграждение по ИП Мясникову А.А.; определил в соответствии со статьей 164 НК РФ ставки НДС.

Поскольку на всех стадиях проведения налоговой проверки представителю ООО "Гурман" вручались надлежащим образом заверенные сведения фискальных документов, представленных непосредственно организацией ОФД, учитывая, что в ходе рассмотрения материалов проверки, управлением даны разъяснения о методике расчета выручки, а также принимая во внимание, что заявителем не представлено относимых и допустимых доказательств получения дохода в меньшем размере, чем определен налоговым органом, довод о завышении выручки с маркировкой правомерно признан судами необоснованным.

Относительно эпизода по доначислению налога на прибыль на сумму 260 515 руб., судами верно указано, что ООО "Гурман" самостоятельно заявило о получении внереализационного дохода, факт его получения документально подтвердило регистром налогового учета за 2018 год и оборотно-сальдовой ведомостью по счету 91 за период 2019 год - июль 2020 года, а после получения акта налоговой проверки изменило свою позицию, представив иной регистр налогового учета, из содержания которого не следует, какая хозяйственная операция исключена из дохода организации и по каким правовым основаниям.

При этом суммы внереализационных доходов по иным регистрам налогового учета "Внереализационные доходы" не приняты во внимание вследствие противоречивости (формальности составления) и отсутствия факта отражения сумм по таковым в декларациях по налогу на прибыль за 2018 и 2019 годы.

Доводы кассационной жалобы о необоснованном исключения из состава расходов затрат по контрагенту ИП Ланкину А.А. рассмотрены судами обеих инстанций и отклонены исходя из следующих обстоятельств.

Управлением в ходе проверки установлено не соблюдение обществом положений пункта 1 статьи 54.1 НК РФ по взаимоотношениям с ИП Ланкиным А.А., а именно выявлена согласованность действий ООО "Гурман" и ИП Ланкина А.А., направленная на оформление документов на приобретение у предпринимателя больших партий овощей и фруктов для производства, потребность в которых у проверяемого лица отсутствовала с учетом сроков хранения.

Между ООО "Гурман" и ИП Ланкиным А.А. заключен договор от 02.04.2018 N 1 на поставку продуктов питания (овощи, фрукты). Фактически за 2018-2020 годы ООО "Гурман" поставлено товара на сумму 391 310 823,08 руб. Указанная сумма расходов учтена налоговым органом при определении налоговых обязательств налогоплательщика.

Судами верно установлена правомерность отказа обществу в учете дополнительно заявленных расходов в размере 78 711 564 руб., поскольку не установлен факт приобретения партий товаров на заявленные обществом сумму и объемы.

Счета-фактуры по наименованию товара не совпадают с расходными накладными, полученными от поставщика, и не совпадают с приходными накладными, сформированными самим налогоплательщиком. При этом приходные накладные, сформированные налогоплательщиком, совпадают с расходными накладными, полученными от поставщика, что в совокупности свидетельствует о формальном характере составления документов по передаче товара.

Учитывая изложенное, управление пришло к верному выводу, что ИП Ланкин А.А. формировал счета-фактуры в отрыве от расходных накладных, что технически не возможно при ведении единой бухгалтерии.

Налоговым органом установлено, что реальные счета-фактуры на поставку товара от ИП Ланкина А.А. приходовались ежедневно, номера счетов-фактур последовательны, с разными суммами продаж. Спорные счета-фактуры в номерах имеет буквы и цифры, при этом суммы продаж, номенклатура и количество поставленного товара совпадают.

Кроме того собранные налоговым органом доказательства свидетельствуют о том, что спорный объем поставленных контрагентом товаров (на сумму 162 901 руб., в том числе НДС 18 723 руб.) искусственно включен в налоговый учет и фактически не использовался в финансово-хозяйственной деятельности организации, поскольку не подтвержден соответствующим образом.

Данная схема взаимоотношений выгодна ИП Ланкину А.А., приобретающему товар в основном у иностранных партнеров (частично на внутреннем рынке) для заявления большего количества вычетов по НДС при реализации товара в рамках ОСН (по договорам поставки), а не в рамках розничной продажи через свою торговую точку (применяемая система налогообложения - ЕНВД).

При этом, как отмечено судами, перепроверить правильность приведенной выручки в части реализации товара не представлялась возможным по следующим причинам: различия оприходования товара, поступившего от ИП Ланкина А.А. по наименованию; не предоставление карточки счета 41, ОСВ по счету 41.

В собственности или на праве аренды у ООО "Гурман" отсутствовали складские помещения. При этом весь товар по спорным накладным оприходован на "склад овощехранилище". Остальной товар принимался к учету по адресам магазинов "НЯМ-НЯМ".

Всего на "склад овощехранилище" оприходовано товаров на общую сумму 162 900 912,88 руб., из которых по состоянию на 31.12.2020 по счету 41 "Товары" (далее - счет 41), предоставленному УФСБ России по Амурской области числился товар на сумму 79 980 145, 94 руб. (отсутствие списания товара с 18.10.2019 при непродолжительном сроке хранения продукции). Данный факт верно оценен судами как формальный документооборот с ИП Ланкиным А.А. в части приобретения и оприходования товара на "склад овощехранилище".

Указание налогоплательщика на использование поступивших от ИП Ланкина А.А. товаров для самостоятельного производства готовой продукции по обоснованным выводам судов не принято во внимание в силу представления неполного перечня товаров, реализованного в розницу, как коммерческого товара, так и оформление движения товара, используемого в качестве сырья.

ООО "Гурман" не представлены документы, подтверждающие реальное движение, хранение и использование спорного объема товара.

Таким образом, принимая во внимание установленные фактические обстоятельства по делу, а также учитывая наличие в материалах дела доказательств, свидетельствующих о целенаправленном вовлечении ИП Ланкина А.А. в формальный документооборот без фактического поступления заявленного объема товара, судами сделан верный вывод о несоблюдении обществом пункта 1 статьи 54.1 НК РФ по взаимоотношениям со спорным контрагентом, а именно: выявлена согласованность действий общества и предпринимателя, направленная на оформление документов на приобретение у последнего больших партий овощей и фруктов для производства, потребность в которых у проверяемого лица отсутствовала, то есть мнимость приобретения товаров, направленная лишь на искусственное создание условий для незаконного применения налоговых преференций.

Факт перечисления обществом денежных средств ИП Ланкину А.А. также не является подтверждением реальности поставки товара. Все поступления выручки на расчетный счет ИП Ланкина А.А. носили предопределенный характер, поступления денежных средств равны списанию на уплату обязательных платежей (таможенные платежи, расчеты с иностранными партнерами, минимальный закуп товара у третьих лиц).

Более того, судами обоснованно принято во внимание, что Ланкин А.А. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя непосредственно перед заключением сделки с ООО "Гурман". Основной вид деятельности - Торговля оптовая фруктами и овощами. При этом в спорный период, наряду с применением ОСН по поставке товара обществу, осуществлял розничную торговлю овощами и фруктами и применял систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД). Однако в нарушение требований пункта 7 статьи 346.26, пункта 4 статьи 170 НК РФ не вел раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций; в материалы дела не представлены доказательства ведения контрагентом раздельного учета сумм "входного" НДС и соблюдения им пропорции (5 процентов), установленной пунктом 4 статьи 170 НК РФ.

Кроме этого указанными лицами согласованно применена схема по "обналичиванию" денежных средств, поступивших к ИП Ланкину А.А. по мнимым сделкам от ООО "Гурман", поскольку выручка от розничной торговли контрагентом не приходовалась на расчетный счет.

При таких обстоятельствах, вопреки доводам заявителя, суды правомерно согласились с выводами налогового органа об искусственно сформированному Ланкиным А.А. вычету по НДС и увеличению расходов по налогу на прибыль для общества по спорным счетам-фактурам.

Судами обоснованно не приняты во внимание доводы общества о необходимости применения расчетного метода определения налоговой обязанности, поскольку общество, применившее схему незаконного ухода от налогообложения, не вправе претендовать на применение расчетного способа определения налоговой обязанности, в связи с чем, положения подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в данном случае неприменимы.

Утверждая о неправомерном исключении управлением налоговых вычетов по НДС и непринятии расходов по налогу на прибыль по контрагенту ИП Ланкину А.А. за 2018 - 2020 годы налогоплательщик не раскрыл налоговому органу и суду доказательств фактического использования указанного спорного объема товара в деятельности, облагаемой НДС.

Поскольку поставка спорного объема товара не подтверждена, вывод судов о правомерности отказа в заявленных вычетах НДС является обоснованным.

Отклоняя доводы налогоплательщика о не включении налоговым органом в состав расходов затрат, формирующих себестоимость продукции собственного производства в деятельности ИП Мясникова А.П., на сумму 78 711 564 руб., суды предыдущих инстанций верно указали, что по результатам проверки исключены расходы только по взаимоотношениям с ИП Ланкиным А.А., в части поставки овощей и фруктов, расходы, связанные с приобретением иного товара, перемещенного на склад в производство, налоговым органом не исключались.

Из материалов дела судами установлено, что требования у ИП Мясникова А.А. о предоставлении отчета по производству готовой продукции, калькуляции себестоимости, у общества - карточки счета 41 с целью подтверждения отражения поступления товара, а также его движения, не исполнены, запрошенные документы не представлены. Общество сообщило о невозможности формирования карточки.

Доводы жалобы о перемещении товара в адрес ИП Мясникова А.А. с использованием счета 76, являлись предметом рассмотрения судов обеих инстанций и верно признаны несостоятельными и не подтвержденными в учете в силу следующего.

Как указывалось выше, к проверке представлен договор комиссии от 24.03.2018 N 1, согласно которому ИП Мясников А.А. поставляет готовую продукцию для дальнейшей реализации через розничную сеть ООО "Гурман".

В материалы проверки представлены товарные накладные, по которым общество отгружает товар в адрес ИП Мясникова А.А. При формировании товарной накладной в ПО 1С: "Бухгалтерия" автоматически происходит списание покупной стоимости товара.

Таким образом, Мясников А.А. в лице генерального директора ООО "Гурман" перемещает товар в адрес ИП Мясникова А.А. для производства готовой продукции на территории и с помощью материальной базы общества, который реализуется через розничную сеть магазинов ООО "Гурман".

В ответ на требование общество пояснило, что счет 76 не корреспондируется ни с одним счетом на конец отчетного периода. Следовательно, по дебету счета 76 должна числиться задолженность ИП Мясникова А.А. перед ООО "Гурман" в сумме 79 980 145,94 руб.

Согласно оборотно-сальдовой ведомости по счету 76 по состоянию на 31.12.2020 у ООО "Гурман" имеется задолженность на сумму 81 634 541,14 руб., в том числе по ИП Мясникову А.А. на сумму 79 808 128,21 руб.

Также у ИП Мясникова А.А. налоговым органом истребовались документы, раскрывающие понесенные расходы, вместе с тем контрагент не воспользовался своим правом на раскрытие имеющихся расходов, документы не представил.

При этом в ходе рассмотрения дополнительно представленных документов ко всем возражениям налоговый орган частично принял расходы, которые связанны с производством готовой продукции в рамках названной сделки.

С учетом изложенного суды пришли к верному выводу о не подтверждении использования спорного объема товара в деятельности общества, и свидетельствует о повторном заявлении обществом одних и тех же расходов по сделке с ИП Ланкиным А.А.

Относительно неправомерности отказа в учете косвенных расходов, понесенных на приобретение упаковочного материала в сумме 20 780 644,59 руб., что повлекло доначисление налога на прибыль в сумме 4 156 129 руб., суды мотивировано указали, что оснований для дополнительного включения расходов в сумме 24 997 162,73 руб. на приобретение упаковочного материала налоговым органом не установлено, поскольку представленный обществом регистр косвенных расходов не может являться подтверждением отсутствия расходов по упаковочному материалу, так как в нем отсутствуют операции по каждой статье затрат.

При этом из материалов, полученных от УФСБ России по Амурской области, налоговым органом установлено, что упаковочный материал не числится на остатке и списан в расходы в полном объеме.

По эпизоду необоснованного отказа в учете дополнительно заявленных расходов ИП Мясникова А.А. на производство продукции наличными деньгами в сумме 5 103 602,55 руб., судами установлено, что по результатам рассмотрения возражений налогоплательщика дополнительно приняты расходы, отвечающие критериям "общехозяйственные расходы", при этом остальные непринятые расходы не относятся к предмету оспариваемой сделки, не представлены первичные документы (отражены в реестрах, но отсутствуют первичные документы), суммы заявленного НДС с указанных расходов так же верно не приняты налоговым органом.

Учитывая, что налоговым органом произведен расчет налоговых обязательств общества путем учета его реальных доходов и фактически понесенных расходов, все понесенные ИП Мясниковым А.А. расходы учтены в составе расходов ООО "Гурман".

Как установлено судами из материалов дела, налогоплательщиком в силу пункта 2 статьи 171, пунктов 1, 1.1 статьи 172 НК РФ не соблюдено одно из условий для получения права на вычет по НДС, а именно: наличие счетов-фактур поставщика с выделенной суммой НДС. Доначисленные суммы НДС в рамках ОСН ИП Ланкину Д.А. в ходе проверки контрагентом не уплачены, обществом счета-фактуры или УПД с выделенной суммой НДС не представлены, в связи с чем предпринимателем не исполнена обязанность по уплате НДС, то есть источник для возмещения НДС в указанной части не сформирован, следовательно доводы в данной части верно отклонены судами.

С учетом изложенных обстоятельств суды пришли к обоснованному выводу об отсутствии правовых оснований для удовлетворения требований общества.

Обстоятельства настоящего дела были предметом тщательного рассмотрения в судах первой и апелляционной инстанций, нормы материального права применены судами правильно.

В целом выводы судов первой и апелляционной инстанций подробно мотивированы со ссылкой на имеющиеся в деле доказательства, подробным образом аргументированы, соответствуют содержанию исследованных судами доказательств и нормам материального права, регулирующим спорные правоотношения, и не вызывают у кассационного суда сомнений в их законности и обоснованности.

Довод общества о необоснованном отказе судами в назначении судебно-бухгалтерской экспертизы подлежит отклонению, поскольку в соответствии со статьей 82 АПК РФ назначение экспертизы является правом, а не обязанностью суда; в данном случае суд не усмотрели оснований для проведения такой экспертизы с учетом установленного законом права налогового органа на установление действительных налоговых обязательств налогоплательщика (статья 9 НК РФ).

Доводы, приведенные заявителем в кассационной жалобе, не подтверждают неправильного применения судами правовых норм, свидетельствуют о несогласии общества с той оценкой, которую суды дали фактическим обстоятельствам, являлись предметом исследования в суде первой и апелляционной инстанций, получили надлежащую оценку, вновь заявлены в суде кассационной инстанции и подлежат отклонению, поскольку направлены на переоценку представленных в дело доказательств, что противоречит положениям статьи 286 АПК РФ.

Нарушений норм процессуального права, влекущих, в том числе безусловную отмену судебных актов, не установлено.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационной жалобы не имеется.

Руководствуясь статьями 284, 286 - 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Дальневосточного округа

постановил:

решение от 12.04.2024, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2024 по делу N А04-9484/2023 Арбитражного суда Амурской области оставить без изменения, кассационную жалобу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий судья

Л.М.ЧЕРНЯК

Судьи

Н.В.МЕРКУЛОВА

Е.П.ФИЛИМОНОВА